Zur Problematik des Einkommensteuer-zuschlagsrechtes der Gemeinden

Inaugural-Dissertation
zur
Erlangung der staatswissenschaftlichen Doktorwürde
einer
Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der
Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster i. W.

vorgelegt von

Fritz Hermelbracht
Diplom-Volkswirt, aus Ferndorf (Kreis Siegen)

1932

Gedruckt in der Buchdruckerei Wesener Nachf. in Hilchenbach in Westfalen

Referent: Herr Prof. Dr. Most

Korreferent: Herr Prof. Dr. Bruck

Inhaltsverzeichnis.

1. Problemstellung.

a)

Es muß die Frage nach Begriff und Wesen des Einkommensteuerzuschlagsrechtes der Gemeinden beantwortet werden, wenn dieses Zuschlagsrecht Gegenstand einer finanzwissenschaftlichen Untersuchung sein soll. Es handelt sich hier weniger um eine rechtlich-präzise Definition, als vielmehr darum, das Einkommensteuerzuschlagsrecht als finanzwissenschaftliches Phänomen zu erfassen und begrifflich zu charakterisieren.

Das Einkommensteuerzuschlagsrecht der Gemeinden stellt sich als eine Regelung auf dem Gebiete kommunaler Besteuerungsbefugnisse dar, die das Recht der Gemeinden auf eine Besteuerung des Einkommens betrifft und die Art solcher Einkommenbesteuerung bestimmt: Das Zuschlagsrecht als kommunale Besteuerungsart drückt die Zuständigkeit der Gemeinden zur Erhebung von Zuschlägen zu der von einer übergeordneten Körperschaft — sei es das Reich oder sei es ein Einzelstaat — veranlagten und erhobenen Einkommensteuer aus.

Die Gemeinden als Selbstverwaltungskörper setzen zu einer durch die übergeordnete Körperschaft veranlagten und erhobenen Einkommensteuer ihrerseits Zuschläge fest; das besagt, daß beide, die übergeordnete Körperschaft und die Gemeinden, gemeinsam dieselbe Steuerquelle bewirtschaften. Stellt sich ganz allgemein das Einkommensteuerzuschlagsrecht als eine Einkommenbesteuerung durch die Gemeinden dar, so ergibt sich im besonderen aus der gemeinsamen Bewirtschaftung derselben Steuerquelle durch eine (oder mehrere) übergeordnete Körperschaft(en) und die Gemeinden die Bedeutung des Zuschlagsrechtes als Form einer gemeinsamen Bewirtschaftung ein und derselben Steuerquelle[1]).

b)

Die Einkommensteuerzuschläge sind das Objekt einer finanzpolitischen Forderung der Kommunen. Diese bezwecken mit Wiedereinführung des Zuschlagsrechts zunächst die Wiederherstellung ihrer finanziellen Autonomie, in der sie ein unerläßliches Komplement ihres Rechtes auf Selbstverwaltung erblicken. Das Zuschlagsrecht soll ihnen ferner gestatten, über die Einkommensteuer als einen beweglichen Einnahmefaktor frei zu verfügen. Das Zuschlagsrecht soll schließlich dazu beitragen, daß in den Kommunen eine selbstverantwortungsvolle und sparsame Finanz- und Steuerwirtschaft herrscht.

---

[1]) Popitz, Finanzausgleich. a. a. O. S. 1018 ff. — Falck, a. a. O. S. 48 bezweifelt Popitz gegenüber wohl mit Unrecht, daß beim Ueberweisungssystem eine Gemeinsamkeit der Bewirtschaftung bestehe.

c)

Ganz allgemein hängen Umfang und Ausmaß der Zuschlagsbesteuerung von der möglichen Höhe der Zuschläge und von ihrer Gestaltung ab. Die Zuschlagshöhe an sich ist besonders wichtig, sie ist deshalb auch in der vorliegenden Untersuchung als Kriterium für die Unterscheidung verschiedener Formen der Zuschlagsbesteuerung angewandt. Bei der Gestaltung der Zuschläge handelt es sich vornehmlich um zwei Fragen: Soll ein gesetzlicher Zwang zur Erhebung gleicher Zuschläge für alle Steuerstufen bestehen, oder soll der gemeindliche Bewegungsspielraum durch ein Recht zur Erhebung verschieden hoher Zuschläge für die verschiedenen Steuerstufen erweitert werden. Weiterhin aber taucht auch die Frage nach einer Abänderung des der Zuschlagsbesteuerung zugrunde liegenden staatlichen Steuertarifes auf.

Im besonderen wird der Wirkungsradius des Zuschlagsrechtes der Gemeinden durch die Besteuerung des steuerfreien Existenzminimums und eine gesetzliche Steuerrelation bestimmt. Es handelt sich hierbei um zwei spezielle Probleme der Ausgestaltung des Zuschlagsrechtes, die im einzelnen ausführlich zu behandeln sind.

Das Problem der Besteuerung des Existenzminimums spielt in den finanzpolitischen Erörterungen des Zuschlagsrechtes von Anbeginn eine bedeutsame Rolle. Man will den Teil des Einkommens, der bei der der Zuschlagsbesteuerung zugrunde liegenden Einkommensteuer aus sozialpolitischen und finanzwissenschaftlichen Erwägungen als sog. Existenzminimum von der Steuer befreit ist, aus finanzpolitischen Gründen in die durch das Zuschlagsrecht gewährleistete kommunale Einkommenbesteuerung mit einbeziehen.

Das kommunale Zuschlagsrecht zur Einkommensteuer fügt sich bei seiner Verwirklichung als Glied in das kommunale Steuersystem ein. In diesem wird nächst dem Aufkommen aus der Einkommenbesteuerung der Hauptsteuerbedarf aus den alten Ertragssteuern — Grund- und Gebäudesteuer und Gewerbesteuern — gedeckt. Aus finanzpolitischen Erwägungen, die in erster Linie einer befürchteten Ueberspannung der einen oder der anderen Steuerart entspringen, ist der Gedanke der gesetzlichen Steuerrelation entstanden, durch die das Verhältnis festgesetzt werden soll, in welchem der Steuerbedarf der Gemeinden aus Erträgnissen der Einkommen-Zuschlagsbesteuerung einerseits und der Besteuerung aus Grund- und Gebäudesteuer und (bezw. oder) Gewerbesteuern andererseits gedeckt werden soll.

Im Zusammenhang mit der Ausgestaltung des Zuschlagsrechtes ergibt sich schließlich noch ein letztes Problem. Bei Einführung der Zuschlagsbesteuerung erfahren örtliche Steuerkraft und örtlicher Steuerbedarf eine sinnvolle Inbeziehungsetzung. Solange die wirtschaftlichen Beziehungen eines Steuerpflichtigen nur in einer einzigen Gemeinde verankert sind, ist eine Schwierigkeit für den Fall der Einkommen-

besteuerung durch verschiedenartige steuerberechtigte Körperschaften nicht gegeben. Anders aber liegen die Dinge, wenn der Steuerpflichtige bei seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zu mehreren Gemeinden in Beziehung steht. In solchem Falle entsteht das Problem eines speziellen Ausgleichs zwischen den beteiligten Kommunen, deren absolute und wechselseitige Ansprüche bei der Ausgestaltung des Zuschlagsrechtes geregelt werden müssen.

Die praktische Lösung des Problems der interkommunalen Verflechtungen gestaltet sich gegenwärtig schwieriger als vordem, da dieselben zufolge der wirtschaftlichen Entwicklung zahlreicher und komplizierter geworden sind. Davon abgesehen aber erscheint es geboten, die grundsätzliche Frage aufzuwerfen, ob es gegenwärtig finanzpolitisch angebracht und gerechtfertigt ist, bei der Wiedereinführung der Zuschläge die überlieferten Prinzipien eines interkommunalen Ausgleichs der Lasten beizubehalten.

d)

Die Forderung der Kommunen, über die Einkommensteuer als beweglichen Einnahmenfaktor frei zu verfügen, erhält dadurch ihren besonderen Charakter, daß sie entwicklungsgeschichtlich bedingt ist und auf Wiederherstellung eines gewesenen Zustandes hinausläuft.

Die kommunalen Zuschläge zur Einkommensteuer bildeten im vormaligen Reiche die Hauptstütze der kommunalen Steuerwirtschaft. Im Rechnungsjahre 1913/14 entfielen rund 52 Prozent aller kommunalen Steuereinnahmen im Reiche auf die Einkommensteuer, die fast ausschließlich in der Form von Zuschlägen zur Erhebung gelangte[2]). Ihre steuerwirtschaftliche Ergiebigkeit machte die Einkommensteuerzuschläge in der Vorkriegszeit für die Gemeinden unentbehrlich und verlieh ihnen den besonderen Wert als beweglichem Einnahmefaktor.

Man muß sich diese Tatsache vor Augen halten, um zu erkennen, wie schwer die Gemeinden durch Beseitigung des Zuschlagsrechtes zur staatlichen Einkommensteuer und die Ersetzung durch bestimmte Ueberweisungen aus dem Aufkommen einer Reichseinkommensteuer betroffen wurden. Die Ueberweisungen aus der Einkommensteuer des Reiches betrugen in den Jahren 1925/26, 1926/27 und 1927/28 nur noch 29, 25 und 27,9 Prozent des gesamten Steueraufkommens der Gemeinden (Gemeindeverbände)[3]). Die Beseitigung des Zuschlagsrechtes bedeutete für die kommunale Finanzpolitik einen großen Ausfall; der Wegfall des beweglichen Einnahmefaktors führte in der Nachkriegszeit zu einer

---

[2]) Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich 1929. Berlin 1929. S. 443.

[3]) Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich 1929. Berlin 1929. S. 443, dto. für 1930. Berlin 1930. S. 493.

Ueberspannung der gemeindlichen Ertragsteuern und brachte andere finanzpolitische Nachteile mit sich.

In Ansehung der auf Wiederherstellung der finanziellen Autonomie gerichteten Zweckbestimmung des Zuschlagsrechtes tritt dieses auch in eine mittelbare Beziehung zum Problem der Selbstverwaltung überhaupt. Es erscheint darum geboten, im Rahmen dieser Arbeit auch die gegenwärtige Krise der Selbstverwaltung unter Berücksichtigung grundsätzlicher Tendenzen zu behandeln.

Finanzpolitisch bedeutungsvoll ist anschließend die Frage der Regelung des staatlichen Aufsichts- und Genehmigungsrechtes, von der Umfang und Maß der steuerwirtschaftlichen Möglichkeiten sowie der Grad der finanziellen Autonomie der Kommunen abhängen.

Die Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes macht die Einkommensteuer wieder zu einem speziellen Einnahmefaktor der Gemeinden; die Einkommensteuer wird wieder wie ehedem ein aktives, bewegliches Instrument der gemeindlichen Finanzpolitik, während die Gemeinden gegenwärtig nur auf die festen Ueberweisungsbeträge der Reichseinkommensteuer angewiesen sind. Die Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes bewirkt damit eine grundlegende Aenderung im gegenwärtigen Gemeindefinanzsystem, die es ratsam erscheinen läßt, das Zuschlagsrecht, und überhaupt die gegenwärtige gemeindliche Steuergebarung, unter Berücksichtigung überlieferter Grundsätze einer gemeindlichen Besteuerung einer kritischen Untersuchung zu unterziehen.

Eine solche mehr oder weniger theoretische Erörterung wird zwar nicht zu der Konsequenz führen, daß das Zuschlagsrecht unbedingt angenommen oder abgelehnt werden müsse, aber es lassen sich gleichwohl je nach der grundsätzlichen Einstellung — Unterstellung der Aequivalenztheorie oder der Leistungsfähigkeitstheorie als Prinzip der gemeindlichen Besteuerung — praktisch-finanzpolitische Folgerungen im Hinblick auf die Forderung der Wiedereinführung der Zuschläge stellen. Es ergibt sich in diesem Zusammenhang auch die Möglichkeit, finanzpolitische Reformtendenzen der jüngsten Zeit zu streifen, wobei insbesondere deren Auswirkungen auf das gegenwärtige gemeindliche Steuersystem und ihre Beziehungen zu den wiedereinzuführenden Zuschlägen belangvoll sind.

e)

Das Zuschlagsrecht als finanzpolitische Forderung der Gemeinden läuft zwar auf die Wiederherstellung eines Statusquo hinaus. Diese Feststellung ist indessen unvollkommen und bedarf der Ergänzung.

Das alte Zuschlagsrecht bezog sich auf die Einkommensteuern der Bundesstaaten. Es war ein Problem des Interessenausgleiches zwischen ihnen und den Gemeinden; das Reich war unbeteiligt. Durch

die Schaffung einer einheitlichen Einkommensteuer des Reiches ist das Zuschlagsrecht zum Problem einer Auseinandersetzung zwischen dem Reich und den Gemeinden geworden, denn nur auf die bestehende Reichseinkommensteuer wird sich das Recht der Gemeinden zur Erhebung von Zuschlägen beziehen können. Es ist hierbei vorläufig davon abgesehen, zu untersuchen, ob die gegenwärtige Reichseinkommensteuer für die Zwecke der kommunalen Zuschlagsbesteuerung eine Umgestaltung im Aufbau ihrer Tarife bedarf[4]).

Die Einzelstaaten aber scheiden damit aus dem mit der Frage des Zuschlagsrechtes verbundenen Problemkomplex nicht aus. Die Länder erhalten gegenwärtig einen bestimmten Prozentsatz des Gesamtaufkommens der Reichseinkommensteuer, der nach Maßgabe eines nach gesetzlich festgelegten Grundsätzen periodisch ermittelten Verteilungsschlüssels auf die einzelnen Länder umgelegt wird. An ihrem so errechneten Reichseinkommensteueranteil beteiligen die Länder wiederum ihre Gemeinden. Aus dieser Regelung folgt, daß die Beseitigung des Ueberweisungssystems die Notwendigkeit einer Neuregelung der Beteiligung der Länder am Einkommensteueraufkommen des Reiches nach sich zieht, wobei sich im besonderen die Frage ergibt, ob auch den Ländern ein Zuschlagsrecht zur Einkommensteuer des Reiches einzuräumen ist.

Die Bedeutung dieser Frage mag daraus erhellen, daß die Länder im Steuerrechnungsjahr 1913/14 rund 64 Prozent der Steuereinnahmen aus ihren Einkommensteuern bezogen und daß auch in den Jahren 1925/26, 1926/27 und 1927/28 der Reichseinkommensteueranteil der Länder nach Abzug ihrer Ueberweisungen an die Gemeinden noch 42, 40 und 44 Prozent ihrer Steuereinnahmen bildete[5]).

Und noch ein anderer wesentlicher Gesichtspunkt tritt hinzu. Das Verhältnis der Beteiligung der Gemeinden und des Landes am Reichseinkommensteueranteil ist in den einzelnen Ländern verschieden. So wird in Preußen der Reichseinkommensteueranteil im Verhältnis von 55 zu 45 auf Land und Gemeinden verteilt, in Württemberg dagegen gilt das Verhältnis 66 zu 33 u. s. f.[6]). Auch weichen die Verteilungsschlüssel, nach deren Maßgabe die Länder die Unterverteilung an ihre Gemeinden innerhalb der Schranken reichsgesetzlicher Vorschriften vornehmen, nicht unerheblich voneinander ab.

---

[4]) In den finanzpolitischen Erörterungen der vergangenen Jahre ist zwar hin und wieder auch der Verzicht des Reiches auf die Einkommensteuer und ihre Rücküberweisung an die Länder diskutiert worden. In Verbindung mit einem solchen Plane würde sich natürlich die Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes lediglich auf die wiedereinzuführenden einzelstaatlichen Einkommensteuern beziehen.

[5]) Vergl. Fußnote 3 auf Seite 7.

[6]) Kutzer, a. a. O. S. 4 ff., besonders S. 5 u. 7.

Die hier angedeuteten Verflechtungen heben das Problem des Zuschlagsrechts über den Bereich der kommunalen Steuerwirtschaft hinaus und gliedern es ein in das Gebiet des finanziellen Ausgleichs zwischen dem Reich, den Einzelstaaten und den Gemeinden. Das Zuschlagsrecht wird so zum wichtigen Teilproblem des Finanzausgleichs und zum Gegenstand der um dasselbe geführten Debatten.

Das Zuschlagsrecht wurde seinem Wesen nach allgemein als Form der kommunalen Einkommenbesteuerung und speziell als Form der gemeinsamen Bewirtschaftung derselben Steuerquelle durch verschiedene Körperschaften herausgestellt. In dieser seiner speziellen Wesensseite steht es dem gegenwärtig bestehenden Ueberweisungssystem, das auch den Gemeinden eine Mitbewirtschaftung der Steuerquelle Einkommen gewährleistet, gegenüber. Dieser Zusammenhang bedingt es, daß eine Untersuchung über das Zuschlagsrecht zur Einkommensteuer im Hinblick auf die Beziehung des Zuschlagsrechtes zum Finanzausgleich unter der Alternative: Ueberweisungssystem oder Zuschläge stehen muß. Damit soll indessen nicht gesagt sein, daß diese Gegenüberstellung den ausschließlichen Maßstab und die unbedingte Grenze für die Untersuchung darstellt. Denn beide von der Praxis entwickelte Formen der gemeinsamen Bewirtschaftung derselben Steuerquelle sind mit Mängeln behaftet.

Die Anteile der Kommunen an der Reichseinkommensteuer werden gegenwärtig im wesentlichen nach der örtlichen Steuerkraft überwiesen. Durch die Modifizierung des Ueberweisungsmechanismus hat man sich bemüht, die Härten dieses Systems, die darin begründet liegen, daß sowohl die örtliche Steuerkraft als auch, unabhängig davon, der örtliche Steuerbedarf erhebliche Unterschiede aufweisen, zu mildern. Bei Einführung der Einkommensteuerzuschläge werden die Kommunen auch grundsätzlich auf die örtliche Steuerkraft verwiesen. Zum Ausgleich tritt beim Zuschlagsrecht an die Stelle der Ueberweisungsmodifizierung der allgemeine Lastenausgleich.

Als Teilproblem des Finanzausgleichs läßt sich das Zuschlagsrecht einer weitgehenden finanzpolitischen Betrachtung unterziehen, für deren Umfang, theoretisch gesehen, kaum eine Grenze besteht. Die wichtigste Beziehung des Zuschlagsrechtes zum Finanzausgleich beruht indessen in der Frage des allgemeinen Lastenausgleichs. Neben ihr ist allerdings auch das Problem der Länderbeteiligung an der Einkommensteuer von Bedeutung, das auch bei Wiedereinführung der Zuschläge grundsätzlich gelöst werden muß.

f)

Die Gliederung des mit dem Einkommensteuerzuschlagsrecht zusammenhängenden Problemkomplexes ist aus den vorstehenden Ausführungen ersichtlich. Damit ist die Disposition der Untersuchung gegeben:

Die Ausgestaltung des Zuschlagsrechtes steht im Vordergrund der Untersuchung. Ueber die Formen der Ausgestaltung des Zuschlagsrechtes und das Problem der Tarifgestaltung handelt der nächste Abschnitt. Weitere drei Abschnitte beschäftigen sich mit der Frage der Besteuerung des Existenzminimums, der Steuerrelation und des interkommunalen Lastenausgleichs.

In Ansehung des Zuschlagsrechtes als eines Instrumentes der kommunalen Finanzautonomie sind zwei Fragen herausgegriffen: Es ist versucht, die gegenwärtigen Probleme der Selbstverwaltung unter Berücksichtigung der wiedereinzuführenden Einkommensteuerzuschläge darzustellen, wobei auch die Frage des staatlichen Aufsichts- und Genehmigungsrechts gestreift wird. Ein zweiter Abschnitt behandelt das Zuschlagsrecht in seiner Beziehung zu kommunalen Besteuerungsgrundsätzen.

Das Zuschlagsrecht als Problem des Finanz- und Lastenausgleichs wird gleichfalls in zwei gesonderten Abschnitten behandelt, deren einer die Beziehungen des Zuschlagsrechtes zum Lastenausgleich zum Gegenstand hat, während der zweite die Beziehung der wiedereinzuführenden Zuschläge zur Einkommenbesteuerung der Länder untersucht.

In einem Schlußabschnitt wird schließlich die jüngst eingeführte Bürgersteuer unter dem Gesichtspunkt gewürdigt, daß sie ein Glied der finanzpolitischen Entwicklung der letzten Jahre darstellt.

Die einzelnen Kapitel der vorliegenden Arbeit stellen, für sich betrachtet, naturgemäß weder eine materiale noch eine formale Einheit und Vollständigkeit dar. Vollständig und einheitlich sind sie nichtsdestoweniger und trotzdem unter dem Gesichtspunkt der Einheit der Gesamtproblemstellung.

2. Die Formen der Zuschlagsbesteuerung und das Problem der Tarifgestaltung.

a)

Unter dem Gesichtspunkt der möglichen Höhe der Zuschläge lassen sich drei Formen des gemeindlichen Einkommensteuerzuschlagsrechts unterscheiden:

die erste ist die, daß den Gemeinden feste Zuschläge in vorgeschriebener Höhe gestattet sind;

die weitere Form ist die freier Zuschläge bis zu einer Maximalgrenze. In diesen beiden Fällen ist das Zuschlagsrecht durch die absolut vorgeschriebene Höhe bezw. durch das Vorhandensein einer Maximalgrenze gebunden.

Den beiden Formen der gebundenen Zuschläge steht das ungebundene Zuschlagsrecht gegenüber, bei dem den Gemeinden die Zuschlagshöhe freigestellt ist.

Das finanzpolitische Charakteristikum des gemeindlichen Einkommensteuerzuschlagsrechtes liegt in der Mitbeteiligung der Gemeinden als nachgeordneter Körperschaften an der finanziellen Verfügungsgewalt über die Steuer vom Einkommen. Unter besonderer Berücksichtigung des Gesichtspunktes der gemeindlichen finanziellen Verfügungsgewalt ergibt sich folgendes:

Die erste Form des Zuschlagsrechtes, die den Gemeinden das Recht zur Erhebung fester Zuschläge in vorgeschriebener Höhe gibt, hat zunächst und vor allem formale Bedeutung[1]). Das durch einen Maximalsatz begrenzte Zuschlagsrecht gibt den Gemeinden zwar einen gewissen Spielraum für ihre Verfügungsgewalt; beim Vorliegen eines großen Steuerbedarfes aber wird letztere faktisch recht bald erschöpft sein. Die unbeschränkt-materielle finanzielle Verfügungsgewalt und Mitbeteiligung am Ertrag ist letztlich nur beim freien und ungebundenen Zuschlagsrecht gegeben. Dieses allein verdient es, als echtes und eigentliches Zuschlagsrecht bezeichnet zu werden, im Gegensatz zum unechten oder uneigentlichen Zuschlagsrecht, bei dem je nach dem Vorhandensein fester oder begrenzter Zuschläge eine zunächst nur formale oder beschränkt-materielle finanzielle Verfügungsgewalt bei der Gemeinde liegt.

In der Vorkriegszeit war die Form des „echten" Zuschlagsrechtes vorherrschend. Es mag an dieser Stelle der Hinweis auf die Verhältnisse in den drei größten Bundesstaaten des vormaligen Reiches genügen, deren kommunalem Steuerwesen überdies in Ansehung seiner entwicklungsgeschichtlichen Struktur spezielle Bedeutung beigelegt zu werden pflegt.

In Preußen bestand vormals zwar eine Relationsbestimmung, die die kommunalen Einkommensteuerzuschläge zu den Prozentsätzen der vom Staate veranlagten Realsteuern in Beziehung setzte, und es bedurfte auch die Ueberschreitung eines Zuschlages von 100 Prozent, der die normale Belastung darstellte, der staatlichen Genehmigung; eine absolute Höchstgrenze der steuerlichen Belastung aber war ebensowenig für die Einkommensteuerzuschläge als für die Realsteuerprozentsätze gesetzlich festgelegt. Bezeichnend ist die Entwicklung in der auf die Miquel'schen Reformen folgenden Zeit. Die gesetzliche Normalgrenze der Besteuerung konnte infolge der Ausdehnung des kommunalen Steuerbedarfes einfach nicht innegehalten werden; die Aufsichtsbehör-

---

[1]) Eine gewisse materielle Bedeutung wohnt ihm trotzdem inne. Vgl. z. B. S. 15.

den genehmigten durchweg die teilweise ungewöhnlich hohen Ueberschreitungen. Die Zuschläge zur Einkommensteuer, deren nachhaltige Ermäßigung Zweck und Ziel des Kommunalabgabengesetzes gewesen war, erreichten im Laufe der Entwicklung eine immer größere Höhe, sie stiegen absolut und auch im Verhältnis zu den Realsteuern — ein Vorgang, den die Relationsbestimmung des Gesetzes selbst guthieß.

In Bayern war das finanzielle Selbstbestimmungsrecht der Gemeinden von jeher eng begrenzt. Das hinderte aber nicht, daß die „Umlagen", die auf der Grundlage der Gemeindeordnungen von 1869 in Zuschlägen zu den staatlichen direkten Steuern erhoben wurden, unbegrenzt zulässig waren. Die kommunale Autonomie war praktisch jedoch dadurch nicht unerheblich eingeschränkt, daß bei der Erhebung der Umlagen jede der Staatssteuern gleichmäßig berücksichtigt werden mußte. Die Starrheit des Systems der gleichmäßigen Zuschläge, die dem bayerischen Kommunalsteuersystem der Zeit vor 1910 den Vorwurf der Systemlosigkeit eingetragen hatte[2]), wurde durch das Umlagengesetz vom 14. August 1910 aber auch endgültig beseitigt; die gemeindlichen Zuschläge unterlagen seitdem allerdings noch der Nachprüfung und Genehmigung durch das Staatsministerium.

Sachsen war immer das Land, in dem der Gedanke der Gemeindeautonomie allgemein und im besonderen Maße in Bezug auf die Regelung der Finanzen und Steuern fest verankert war. In den sächsischen Gemeinden hatte von alters her die Einkommensteuer, in der man gegenüber den „ungerechten" Ertragssteuern die gerechteste Form der Besteuerung erblickte, eine hervorragende Rolle gespielt. Der grundsätzliche Anschluß der kommunalen Einkommenbesteuerung an die staatliche Einkommensteuer wurde, nachdem ein Reformgesetz vom Jahre 1914 in der Kammer an dem Widerstande von Interessengruppen und Städtevertretern gescheitert war, erst durch das Gemeindesteuergesetz vom 11. Juli 1913 geregelt. Bis zu 85 Prozent des kommunalen Steuerbedarfes durften durch die Einkommensteuer bestritten werden, innerhalb dieser weitgesteckten Deckungsgrenze war den Gemeinden die Zuschlagshöhe zur staatlichen Einkommensteuer völlig freigestellt.

Zusammenfassend darf festgestellt werden, daß vordem die Befugnisse der Gemeinden zur Ausgestaltung des Zuschlagsrechtes durch positive Vorschriften verschiedener Art — Relationsbestimmungen, Genehmigungsvorschriften und Bedarfsdeckungsgrenzen — abgegrenzt waren, daß aber trotz solcher Bestimmungen die Gemeinden hinsichtlich des durch die Zuschlagshöhe ausgedrückten Ausmaßes der Einkommenbesteuerung praktisch nur wenig gehemmt waren.

---

[2]) Kutzer, Die öffentlich-rechtlichen Einnahmen der Gemeinden in Bayern. a. a. O. S. 238.

Auch in dem Gesetzentwurf von 1925[3]), der die Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes vorsah, ist von einer Begrenzung hinsichtlich der Höhe der Zuschläge nicht die Rede. Es heißt dort lediglich, daß Ländern und Gemeinden durch „selbständige Erhebung von Anteilen" eine der Gewährung eines Zuschlagsrechtes gleichkommende Beteiligung an der Einkommensteuer gegeben werden solle. Nach der Begründung zu dem Entwurf des Gesetzes sah man von einer oberen Begrenzung der Anteilsätze deshalb ab, weil man den in der selbstverantwortlichen Entscheidung über die Anspannung der Steuern und den Grad ihrer Ausschöpfung liegenden Zweck der Besteuerung durch Zuschläge nicht vereiteln wollte. Außerdem ist darauf hingewiesen, daß eine derartige Begrenzung der Berechtigung psychologisch dahin wirken würde, daß sie in den meisten Fällen bis zur Höchstgrenze ausgenutzt werde.

b)

Bei einer finanzpolitischen Wertung der verschiedenen Arten des Zuschlagsrechtes werden die steuerwirtschaftlichen Möglichkeiten ausschlaggebend sein. Dabei muß das rein formale Zuschlagsrecht, das feste Zuschläge in vorgeschriebener Höhe vorschreibt, wegen seiner materiellen Identität mit einer Ueberweisung nach Maßgabe des örtlichen Aufkommens ausgeschaltet werden. Die Tatsache, daß die Quotenbeteiligung der Gemeinden beim gegenwärtigen Ueberweisungssystem nicht ausschließlich auf Grund des örtlichen Aufkommens geschieht — in Preußen wird die sog. relative Garantie wirksam — ist hierbei unerheblich, denn es handelt sich dabei um eine Maßnahme des allgemeinen Lastenausgleichs.

Wegen der Enge des Spielraums für die finanzielle Verfügungsgewalt, die besonders bei großem Steuerbedarf fühlbar werden muß, ergeben sich auch berechtigte Bedenken gegen die in der Zuschlagshöhe begrenzten Zuschläge, wobei allerdings die Tatsache des jedenfalls doch immerhin vorhandenen Spielraumes nicht verkannt werden soll.

Folgt hieraus schon, daß nicht unbedingt jeder der beiden „unechten" Formen des Zuschlagsrechtes die finanzpolitische Eignung abgesprochen werden kann, so darf man ferner auch bei der finanzpolitischen Wertung psychologische Gesichtspunkte nicht außer acht lassen. Der Steuerschuldner ist dadurch, daß er beim gegenwärtigen Ueberweisungssystem eine Reichseinkommensteuer an die Kassen der Reichsfinanzbehörde abführt, an der Steuer- und Finanzgebarung seiner Gemeinde in hohem Maße desinteressiert. Ihm ist die Tatsache, daß das Reich

---

[3]) Entwurf eines Gesetzes über Aenderungen des Finanzausgleichs zwischen Reich, Ländern und Gemeinden vom 23. 4. 1925 nebst Begründung. Reichstag III. Wahlperiode 1924/25, Drucksache Nr. 802.

nur 25 Prozent des Einkommensteueraufkommens erhält, während der Rest auf die Länder und zum überwiegenden Teile auf die Gemeinden entfällt, nicht nur nicht kenntlich gemacht, er wird sich ihrer vielfach auch gar nicht einmal bewußt sein. Bezeichnend ist hierfür, daß man des öfteren die Ansicht vertreten hört, der Beamte, der Arbeiter, der Angestellte usw., der früher einmal einkommensteuerzuschlagspflichtig gewesen sei, trage zum gemeindlichen Steueraufkommen heute nicht mehr bei.

Hier liegt ein fundamentaler psychologischer Fehler des Systems der Ueberweisungen, der bei kommunalen Zuschlägen vermieden wird. Das Zuschlagsrecht wird vernünftigerweise in allen Fällen so gestaltet werden müssen, daß bei der Steuererhebung der Anteil der verschiedenen Körperschaften, die die Steuer gemeinsam bewirtschaften, kenntlich ist und daß der Steuerpflichtige darum weiß. Damit wird bei dem einzelnen Steuerschuldner notwendigerweise das Bewußtsein seiner finanziellen Verbundenheit mit der Gemeinde wachgehalten; dieses wiederum regt das Gefühl der Mitverantwortlichkeit für die Deckung der kommunalen Bedürfnisse in ihm an, und es weckt zugleich sein Interesse für Sparsamkeit in der gemeindlichen Finanz- und Steuerwirtschaft, das dort, wo die Bürger aller Gemeinden des Reiches in den großen Reichssteuertopf steuern, gewiß nicht in gleicher Weise lebendig sein kann. Es unterliegt darum keinem Zweifel, daß zufolge der hier aufgezeigten psychologischen Wirkung auch den steuerwirtschaftlich mehr oder weniger unbedeutenden festen oder begrenzten Zuschlägen ein positiver Wert gegenüber dem gegenwärtigen System der Ueberweisungen innewohnt[4]).

---

[4]) Die Bedeutung solcher psychologischen Faktoren soll gewiß nicht überschätzt werden. Andererseits aber darf man soziologische und psychologische Bedingtheiten bei der Konstruktion eines Finanz- und Steuersystems nicht unbeachtet lassen. Das ist jedoch bei der Neuordnung des Finanz- und Steuerwesens in der Nachkriegszeit in mancherlei Hinsicht geschehen. Es lassen sich von dieser Seite her überhaupt grundsätzliche Bedenken gegen die durch die Reform der Nachkriegszeit eingeführte Zentralisation der Finanz- und Steuerverwaltung, speziell im Hinblick auf die Steuern vom Einkommen und Vermögen, anführen. Hier seien nur kurz zwei Momente herausgegriffen, die auch zur Frage des Zuschlagsrechtes zur Einkommensteuer in gewisser Beziehung stehen.

Es ist einmal die soziologisch bedingte und empirisch belegte Tatsache, daß die Verbundenheit des einzelnen mit einer Gesamtheit bei zunehmender Größe des Kreises der Glieder dieser Gesamtheit lockerer und umgekehrt bei abnehmender Größe enger wird. Auf das politische Gemeinschaftsleben übertragen, wird man entsprechend und folgerichtig die These aufstellen können, daß das aus dem Verbundensein resultierende Verantwortlichkeitsgefühl des einzelnen für die Belange des Ganzen innerhalb eines großen Gemeinwesens relativ am kleinsten und in einem kleinen Gemeinwesen am größten ist. Dieser gesellschaftlichen Gesetzmäßigkeit dürfte in etwa das vormalige System der Besteuerung und des Gemeinden, Länder und Reich umfassenden Finanzausgleichs Rechnung getragen haben. Mit ihr war aber die durch die Reform der Nachkriegszeit erfolgte Beseitigung der finanziellen Selbstverwaltung

Die theoretisch ideale Lösung stellt natürlich das in der Höhe der Zuschläge unbegrenzte Zuschlagsrecht dar. Die steuerwirtschaftlichen Möglichkeiten der Gemeinden sind in diesem Falle denkbar groß, denn die eingeräumte materielle finanzielle Verfügungsgewalt ist praktisch unbeschränkt. Bei Gewährung des unbegrenzten Zuschlagsrechtes wird die Gemeinde wieder wie ehedem über die Einkommensteuer als maßgebenden beweglichen Einnahmefaktor, kraft dessen es ihr ermöglicht ist, die steuerliche Anspannung ihren Bedarfsverhältnissen organisch anzupassen, verfügen können.

Das feste und begrenzte Zuschlagsrecht hat, wie dargelegt wurde, seine psychologische Werthaltigkeit; in steuerwirtschaftlicher Hinsicht aber versagen beide Formen, die eine absolut, die andere mehr oder weniger je nach dem eingeräumten Bewegungsspielraum. So bedeutet denn praktisch allein die Einräumung eines unbegrenzten Zuschlagsrechtes die grundsätzliche Wiederherstellung der finanziellen Selbstverwaltung der Kommunen. Da aber die Rückgabe des freien Selbstbestimmungsrechtes über die gemeindliche Einkommenbesteuerung den vornehmlichen Zweck[5]) der Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes darstellt, muß bei einer Untersuchung des Zuschlagsrechtes davon ausgegangen werden, daß, vorbehaltlich eines sich aus allgemeinen staats-, finanz- und wirt-

---

der Gemeinden und Gliedstaaten und die Zentralisierung der Steuerverwaltungshoheit und Einnahmezuständigkeit ebenso unvereinbar wie überhaupt der Ausbau des Finanzausgleiches „von oben nach unten".

Der Umbau, der vorgenommen wurde, muß im Hinblick auf die soeben dargelegten soziologischen Bedingtheiten auch gerade deshalb als widerspruchsvoll bezeichnet werden, weil im Rahmen solcher Finanzzentralisierung den Gemeinden und Ländern ausgerechnet die Verfügungsgewalt über diejenigen Steuern genommen wurde, hinsichtlich derer die selbstverantwortliche Beziehung zwischen den einzelnen und ihrer Steuergemeinschaft in ganz besonderem Maße zur Geltung kommt.

Unter Berücksichtigung psychologischer Erwägungen ist auch die in der Nachkriegszeit als Form der Steuerentrichtung geschaffene Lohnsteuer nicht unbedenklich. Es besteht die Gefahr, daß dem Lohnsteuerpflichtigen das Bewußtsein, Steuerleistungen zu bewirken, schwindet. Beamte, Angestellte und Arbeiter gewöhnen sich leicht daran, nur mit ihrem „Nettoeinkommen" zu rechnen; die bei Lohn- und Gehaltsverhandlungen zutage tretenden Versuche der Steuerabwälzung sind in dieser Hinsicht besonders lehrreich. Psychologisch gesehen, kann man sagen, daß, soweit die Lohnsteuer erhoben wird, die Einkommensteuer ihren ursprünglichen Charakter als einer reinen Personalsteuer zu verlieren droht. Die Folge davon müßte notwendigerweise ein Nachlassen des finanziellen Selbstverantwortungsgefühles bei der großen Masse der Lohnsteuerpflichtigen sein. So erscheint es denn verständlich, wenn namhafte Finanzpolitiker aus psychologischen Gründen die Beseitigung der Lohnsteuer für erforderlich halten. Vergl. Silverberg, Rede auf der Tagung des Reichsverbandes der Deutschen Industrie im Dezember 1929. Deutsche Allgemeine Zeitung, 68. Jahrg. Nr. 577 v. 12. 12. 1929. — Die Industrie ist natürlich bei der Abschaffung der Lohnsteuer wegen Verwaltungskostenersparnissen besonders interessiert.

[5]) Vergl. Abschnitt 1, S. 5.

schaftspolitischen Gesichtspunkten ergebenden Aufsichtsrechtes, auf das in einem anderen Zusammenhange hingewiesen wird[6]), das Zuschlagsrecht den Gemeinden in grundsätzlich unbegrenzter Form zu gewähren ist.

c)

Gegen die Einräumung der unbegrenzten Zuschläge als der weitestgehenden quantitativen Möglichkeit der Ausgestaltung des Zuschlagsrechtes lassen sich natürlich alle die Bedenken anführen, welche überhaupt gegen das Zuschlagsrecht geltend gemacht werden können. Die mannigfachen Einwände kann man letztlich unter vier Gesichtspunkten zusammenfassen, die bereits in der Begründung des Gesetzentwurfes vom Jahre 1925 enthalten sind. Es ist dort gesagt, daß mit der Einführung der „selbständigen Erhebung von Anteilen"[7]) „der Grundsatz der Verantwortung des Reiches für Umfang und Maß der steuerlichen Anforderungen in einem der wichtigsten Punkte durchbrochen" werde, daß „starke Differenzierungen" in der Anspannung der Einkommensteuer und Körperschaftssteuer „besonders fühlbar" und unangebracht seien, daß die „ausgleichende Wirkung, die die Verteilung nach einem zentralen Verteilungsschlüssel mit sich bringt", fortfalle, und endlich, daß die Durchführung des Gedankens „große steuertechnische Schwierigkeiten" in sich schließe.

Bei der Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes sind zweifellos nicht unerhebliche technische Schwierigkeiten zu überwinden. Das gilt insbesondere in Bezug auf das unbegrenzte Zuschlagsrecht. Es geht aber nicht an, vorweg mit dem Argument technischer Schwierigkeiten als Hinderungsgrund der Verwirklichung der Einkommensteuerzuschläge zu operieren. Die Frage der technischen Schwierigkeiten ist, das sei hier ausdrücklich festgestellt, von durchaus sekundärer Bedeutung im Rahmen dieser finanzwissenschaftlichen Untersuchung. Das schließt natürlich nicht aus, daß die Probleme der Ausgestaltung des Zuschlagsrechtes auch unter dem Gesichtspunkte der technischen Durchführbarkeit geprüft werden.

Im Gesetzentwurf von 1925 ist bereits der Versuch gemacht, die praktische Durchführung des unbegrenzten Zuschlagsrechtes bis ins einzelne zu regeln, eine Tatsache, die gewiß nicht auf Unüberwindlichkeit der Schwierigkeiten schließen läßt. Besondere Bedeutung kam hierbei der Frage des interkommunalen Lastenausgleichs zu, dessen Probleme in einem besonderen Abschnitte der vorliegenden Arbeit in Verbindung mit einer Kritik der bezüglichen Bestimmungen des Gesetzentwurfes von 1925 zu würdigen unternommen ist[8]).

---

[6]) Vergl. Abschnitt 6, S. 83 f.
[7]) scil., die hinsichtlich ihrer Höhe nicht begrenzt sind, — s. S. 14 oben —.
[8]) Vergl. Abschn. 5, S. 74 ff.

Man weist im Zusammenhang mit technischen Schwierigkeiten der Durchführung auch oftmals auf die bei Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes entstehenden Verwaltungsmehrkosten hin. Auch dieses Argument ist nicht ausschlaggebend. Die Wirtschaftlichkeit der durch das Reich einheitlich vorgenommenen Steuerveranlagung und -erhebung gegenüber dem vormaligen Prinzip der Veranlagung und Erhebung durch Länder und Gemeinden muß sich erst in Zukunft erweisen. Mehrkosten entstehen bei Wiedereinführung der Zuschläge möglicherweise durch ein (gegenüber dem gegenwärtigen Stande) komplizierteres Steuererhebungsverfahren; die reichseigene Veranlagung wird grundsätzlich bestehen bleiben müssen. Jedoch bedingt das Zuschlagsrecht aus grundsätzlichen Erwägungen, auf die an späterer Stelle ausführlicher einzugehen sein wird[9]), die Besteuerung der kleineren Einkommen, deren Beseitigung (der Besteuerung) vielfach unter Hinweis auf eine ökonomische Finanz- und Steuerwirtschaft gefordert wird[10]). Eine allein im Interesse der gemeindlichen Zuschlagsbesteuerung beibehaltene Veranlagung kleinerer Einkommen wird zweifellos einen erheblichen Kostenaufwand verursachen, der um so mehr zu dem steuerlichen Ertrag im Mißverhältnis stehen wird, je niedriger die Grenze festgesetzt wird, bis zu welcher Einkommen veranlagt werden. Demgegenüber mag aber darauf verwiesen sein, daß die Einbeziehung der kleinen Einkommen in die gemeindliche Zuschlagsbesteuerung u. a. bestimmt ist, dazu beizutragen, auf dem indirekten Wege der Steigerung des Verantwortungsbewußtseins eine sparsame Finanz- und Steuerwirtschaft zu erzielen. Damit soll angedeutet sein, daß nicht lediglich die Billigkeit des Steuer*apparates* über die Eignung eines Steuersystems entscheidet, sondern daß vielmehr die gesamten finanzpolitischen Chancen bei der Beurteilung entstehender (Mehr-) Kosten in Betracht zu ziehen sind[11]).

Der Ausfall der „ausgleichenden Wirkung, die die Verteilung nach einem *zentralen Verteilungsschlüssel* mit sich bringt", wird weiterhin als Argument gegen das unbegrenzte Zuschlagsrecht angeführt. Die Verteilung des Einkommensteueraufkommens geschieht gegenwärtig grundsätzlich nach Maßgabe des örtlichen Aufkommens; d. h. die „ausgleichende Wirkung des zentralen Verteilungsschlüssels" bezieht sich grundsätzlich auf die örtliche Steuerkraft. Daneben aber wird bei den Ueberweisungen des Reichs und bei der Unterverteilung durch die Länder auch ein Ausgleich des Steuerbedarfs (der Länder und Gemeinden) angestrebt, indem man bei Feststellung des Verteilungsschlüssels verschiedenartige Momente berücksichtigt, die auf den mutmaßlichen

---

[9]) Vgl. in diesem Zusammenhang die Ausführungen im Abschn. 3.

[10]) Vgl. Abschn. 3, S. 52 ff.

[11]) Vgl. hierzu Most, Zur Finanz- und Steuerreform. a. a. O. S. 34 ff.

Bedarf schließen lassen[12]). Man redet in diesem Zusammenhang treffend von einer „schematischen" Verteilung und von einer „mechanischen" Bedarfsangleichung. Das Zuschlagssystem hingegen gestattet es den Gemeinden, Steueraufkommen und tatsächlichen Steuerbedarf in eine direkte Beziehung zu bringen; man spricht deshalb bei ihm von der Möglichkeit eines „organischen" Bedarfsausgleichs.

Die „ausgleichende" Wirkung der („schematischen") Verteilung nach Maßgabe eines zentralen Verteilungsschlüssels würde allerdings dann wegfallen, wenn man das gegenwärtige Ueberweisungssystem beseitigen und allein nur durch das Recht zur Erhebung von Zuschlägen ersetzen wollte. Daran aber denkt im Ernste niemand. Es sind sich vielmehr Gegner und Befürworter der Zuschläge darin einig, daß das Zuschlagsrecht ohne gleichzeitige Funktion eines allgemeinen Lastenausgleichs nicht möglich ist. Ungleichheiten, die bei Einführung der Zuschläge dadurch entstehen, daß Steuerbedarf und Steuerkraft örtlich stark differenziert sind, müssen und sollen, insoweit sie in ihrer Auswirkung unerträglich werden, durch einen allgemeinen Lastenausgleich beseitigt werden. „Lastenausgleich und Zuschlagsrecht bedingen sich gegenseitig", sagt Hensel einmal treffend[13]).

Die Gefahr „starker Differenzierungen" in der Anspannung der Einkommen- und Körperschaftssteuern ist gewiß nicht von der Hand zu weisen. Bei Unterstellung eines einheitlichen Einkommensteuertarifs und des Wegfalls der „ausgleichenden Wirkung" eines allgemeinen Lastenausgleichs ergeben sich bei Einführung des begrenzten sowohl wie des unbegrenzten Zuschlagsrechtes örtliche Unterschiedlichkeiten der Zuschlagshöhe vornehmlich aus zwei Gründen:

Unabhängig von der Steuerkraft und der Größenordnung mehrerer Kommunen bedingen deren unterschiedliche ökonomische und soziale Strukturverhältnisse, selbst wenn nur Aufgaben gleicher Dringlichkeit erfüllt werden, eine relative Verschiedenheit des Steuerbedarfes. Außerdem ist, da mit zunehmender Größe weitere und neue Aufgaben dringlich werden, in größeren ganz allgemein der Steuerbedarf relativ größer als in kleineren Gemeinden[14]).

Unbeschadet der Bedarfsdifferenzierung weist ferner die Steuerkraft mehrerer Gemeinden je nach der Gesellschaftsstruktur ihrer Bevölkerung große Verschiedenheiten auf; es genügt hier der Hinweis auf

---

[12]) Auf die Einzelheiten der verwickelten Materie kann an dieser Stelle nicht eingegangen werden. Vgl. aber im Zusammenhang Abschn. 8, S. 93 ff.

[13]) Hensel, Gutachten, a. a. O. S. 113.

[14]) (Preußische) Statistische Korrespondenz. Berlin, 56. Jahrg., Nr. 9. Desgl. Spohr, a. a. O. — Daß andererseits bei zunehmender Größe des Verwaltungsbezirks innerhalb gewisser Grenzen die Möglichkeit zu sparsamerer öffentlicher Verwaltung besteht, ist mit der gemachten Feststellung nicht unvereinbar.

den Unterschied zwischen einer Arbeiterwohngemeinde und einem Villenvorort.

Beide Faktoren bewirken vereint die Tendenz einer verschärften Differenzierung der Zuschlagshöhe, da nämlich die Kommunen mit hohem Steuerbedarf in der Regel über eine relativ schwache Steuerkraft verfügen, während andererseits die Kommunen mit niedrigerem Steuerbedarf meist eine relativ bessere Steuerkraft aufweisen.

Diese beiden Gesichtspunkte sind in der Tat erheblich. In Ergänzung des letzteren ist jedoch noch die Tatsache in Betracht zu ziehen, daß von der Seite der Steuerkraft her die Tendenz zu unterschiedlicher örtlicher Zuschlagshöhe durch den Charakter der Einkommenbesteuerung mitbestimmt ist[15]). Die dem Steuerbedarf anzupassenden Zuschläge brauchen bei einer kopfsteuerartigen kommunalen Einkommensteuer nur verhältnismäßig wenig voneinander abzuweichen; eine proportionale Einkommenbesteuerung muß hingegen eine bereits höhere Unterschiedlichkeit in der Zuschlagshöhe bewirken, während beim Vorliegen einer progressiven Besteuerung vollends eine weitere Differenzierung nötig wird. Je nach dem Grad der Steuerprogression wird fernerhin die Tendenz zu unterschiedlicher Zuschlagshöhe beeinflußt sein.

Die durch Verschiedenheit des Steuerbedarfes und der Steuerkraft hervorgerufenen strukturellen Bedingtheiten einer in Bezug auf die Höhe der Zuschläge unterschiedlichen örtlichen Einkommenbesteuerung rühren an die grundsätzliche Frage der Berechtigung einer örtlich unterschiedlichen Steuerbelastung, wobei aus methodologischen Gründen die Erfüllung von Aufgaben gleicher Dringlichkeit[16]) unterstellt werden muß. Hinsichtlich der Beantwortung dieser Frage aber bedeutet die Wiedereinführung der Einkommensteuerzuschläge kein eigentliches Novum. Eine örtlich differenzierte steuerliche Belastung ist auf der Basis des gegenwärtigen Finanzausgleichs grundsätzlich anerkannt. Sie ist allerdings nur auf die Ertragsbesteuerung bezogen, was jedoch am Prinzip nichts zu ändern vermag. Die finanzwissenschaftliche Fragestellung lautet daher in Ansehung des wieder einzuführenden Zuschlagsrechtes dahin, ob die örtliche Differenziertheit der Besteuerung sich weiterhin vornehmlich auf die Grund- und Gebäudesteuer und die Gewerbesteuern erstrecken soll, oder ob sie nicht auf die Einkommensteuer mitzubeziehen ist. Diese Frage aber dürfte im Prinzip zugunsten der örtlichen Differenzierung der Einkommensteuer und damit für das Einkommensteuerzuschlagsrecht zu entscheiden sein, weil die personale Einkommensteuer einen viel größeren Kreis von Pflichtigen erfaßt als die Ertragssteuern.

---

[15]) Aufschlußreich ist der Aufsatz von Stucken; Progressions- und Proportionalsteuern im Kommunalhaushalt. a. a. O.

[16]) Die Möglichkeit oder Unmöglichkeit, diese praktisch festzustellen, ist hier unbeträchtlich.

Es scheidet somit die örtliche Differenziertheit des Steuerbedarfes und der Steuerkraft in ihrer Beziehung zu einer Verschiedenartigkeit der örtlichen Zuschlagshöhe aus, wobei jedoch auch an dieser Stelle wiederum auf die Unerläßlichkeit eines allgemeinen Lastenausgleiches, der Unterschiede des Steuerbedarfes und der Steuerkraft abzuschwächen bezwecken soll, verwiesen sei.

Die in der Tarifstruktur der gegenwärtigen Einkommensteuer begründete Tendenz zur Differenzierung der örtlichen Zuschlagshöhen jedoch bleibt bestehen. Sie soweit als möglich abzumildern, ist eine Aufgabe der Ausgestaltung der Zuschlagsbesteuerung. Dabei wird das Hauptaugenmerk auf eine Nivellierung des stark progressiven Einkommensteuertarifs für die Zwecke der kommunalen Zuschlagsbesteuerung zu richten sein.

In dem Hinweis darauf, daß durch Gewährung des Zuschlagsrechtes „der Grundsatz der Verantwortung des Reiches für Umfang und Maß der steuerlichen Anforderungen in einem der wichtigsten Punkte durchbrochen" werde, liegt ein letztes Bedenken, das sich wiederum im besonderen gegen das unbegrenzte Zuschlagsrecht richtet. Rein politische Argumentationen verschiedenster Art, die in diesem Zusammenhang angeführt werden, sollen hier grundsätzlich nicht erörtert und bewertet werden. Auf zwei Gesichtspunkte nur mag hier kurz eingegangen sein, denen eine spezielle ökonomische Bedeutung beizumessen ist. Es ist einerseits die Befürchtung der Verletzung des Prinzips äußerster kommunaler Sparsamkeit und zum anderen die Besorgnis, daß die Gewährung des Zuschlagsrechtes der aus volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten dringend erforderlichen Kapitalbildung abträglich sei.

Hinsichtlich des ersten Gesichtspunktes erübrigt sich eine weitere Erörterung. Aus der Gefahr übersteigerter Zuschläge ergibt sich nur die Aufgabe, die unbegrenzte Zuschlagsbesteuerung, die an sich zwar „unbegrenzte" Möglichkeiten im Hinblick auf die gemeindliche Steuerwirtschaft eröffnet, gleichwohl so zu gestalten, daß ihr ein ökonomisches Prinzip gewissermaßen immanent ist. Aus solchen Ueberlegungen heraus erwuchs der Gedanke der Besteuerung des Existenzminimums und der Bestimmungen über Relationen zwischen kommunaler Einkommen- und Ertragsteuerbelastung. Es fragt sich indessen, ob auch im Rahmen der Tarifgestaltung wirksame Sicherungen und „Begrenzungen" des unbegrenzten Zuschlagsrechtes möglich sind. Das Prinzip der Sparsamkeit steht fernerhin in enger Beziehung zur staatlichen Aufsichts- und Genehmigungspflicht, durch die den Kommunen gleichfalls Schranken gesetzt sind[17]).

---

[17]) Vgl. Abschn. 6, S. 83 f.

Es ist offensichtlich, daß die absolute und relative Höhe des öffentlichen Haushalts die volkswirtschaftliche Kapitalbildung in hohem Maße beeinflußt. In Ansehung dieses Zusammenhanges richtet man auf die Auswahl der Steuern und auf ihre Ausgestaltung ein besonderes Augenmerk. Es handelt sich dabei um zweierlei: Art und Gliederung der Steuereinnahmen beeinflussen die Kapitalbildung einerseits unmittelbar, indem sie die Verwendung des Einkommens mitbestimmen, und andererseits mittelbar, indem sie einen Einfluß auf die Höhe des öffentlichen Haushalts ausüben.

Den letzten Gesichtspunkt hat man lange außer acht gelassen. Heute ist man jedoch allgemein davon überzeugt, daß diejenigen Steuern, die nur einen verhältnismäßig kleinen Teil aller Staatsbürger treffen, (z. B. Vermögens- und Erbschaftssteuern und Ertragssteuern) der Ausgabefreudigkeit der Parlamente und Gemeindevertretungen nur wenig entgegenwirken, daß hingegen Steuern, die alle Staatsbürger direkt und fühlbar belasten (Einkommensteuer, gegenwärtige Bürgersteuer), das Verantwortungsbewußtsein und den Willen zur Sparsamkeit stärken. Im Hinblick auf das Zuschlagsrecht kann sich aus solcher Erkenntnis nur die Bejahung der Forderung nach Wiedereinführung des begrenzten oder unbegrenzten Zuschlagsrechtes ergeben, wobei allerdings auf seine zweckentsprechende Ausgestaltung besonderer Wert zu legen wäre[18]).

Ausgehend von der Annahme, daß Art und Gliederung der Steuereinnahmen auch unmittelbar die Verwendung des Einkommens beeinflussen, neigt man gegenwärtig zu einer skeptischen Auffassung gegenüber der progressiven Einkommenbesteuerung überhaupt, da sie die Verwendung des Einkommens zu Sparzwecken direkt und unmittelbar zu beeinträchtigen drohe[19]). Man lehnt aus dieser Einstellung heraus die Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes deshalb ab, weil sie einer notwendigen finanzpolitischen Entwicklungstendenz entgegenstehe. Auch dieses Argument mag, für sich betrachtet, richtig sein; so z. B. wird eine weitestgehende Besteuerung des entbehrlichen Konsums im Interesse der Verwendung des Einkommens für Sparzwecke gewiß vorteilhafter sein, als eine progressive Einkommensteuer. Dem ist aber entgegenzuhalten, daß bei der Ausgestaltung des Steuersystems nicht eben nur der Gesichtspunkt der Kapitalbildung, so wichtig er in der Gegenwart

---

18) Vgl. vorstehend S. 21.

19) Schumpeter, Was vermag eine Finanzreform? a. a. O. Sch. sagt dort von der gegenwärtigen Steuerpolitik und unter Hinweis auf die Ertrags- und Personalbesteuerung: „sie legt einen „Zoll" zu Ungunsten der Reservierung auf die Grenze zwischen dieser und dem Konsumtionsfonds." Desgl. Schumpeter, Oekonomie und Soziologie der Einkommensteuer. a. a. O. Sch. wendet sich hier gegen die Einkommenbesteuerung, die zufolge wirtschaftlicher Strukturwandlungen an ökonomischer und psychologischer Zweckmäßigkeit zu verlieren beginne.

sein mag, maßgebend sein kann. Die gegenwärtige Einkommensteuer stellt die Haupteinnahmequelle des öffentlichen Haushalts dar. Sie entspricht dem allgemein anerkannten Grundsatz der Besteuerung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit. Es scheint auch schlechterdings unmöglich zu sein, eine Ueberwälzung der „direkten" Besitzsteuern auf die vielfach als ungerecht empfundenen „indirekten" Abgaben vorzunehmen, ganz abgesehen davon, daß letztere, soweit es sich um Steuern auf entbehrliche Konsumgüter handelt, fast durchweg bis zur fiskalisch-ökonomischen Erhebungsgrenze erschöpft sein dürften[20]).

Unter dem Gesichtspunkt, daß die Einkommensteuer die Verwendung des Einkommens mitbestimmt und dadurch die Kapitalbildung beeinflußt, ergibt sich schließlich noch die Frage, ob das begrenzte oder unbegrenzte Zuschlagsrecht auf die Verwendung des Einkommens und damit auch auf die Kapitalbildung einen anderen Einfluß ausübt, als die gegenwärtige Reichseinkommenbesteuerung. Die Problematik entsteht dadurch, daß, während die gegenwärtige Reichseinkommensteuer eine gleichmäßige Einkommenbesteuerung im Bereiche des ganzen Reiches gewährleistet, die Einführung des begrenzten und insbesondere des unbegrenzten Zuschlagsrechtes auch bei Unterstellung eines gleichbleibenden Gesamtsteueraufkommens mit einer örtlichen Differenzierung der Einkommenbesteuerung verbunden ist.

Die Verwendung des Einkommens wird bei der Einkommensteuer dadurch beeinflußt, daß diese dem Einkommenbezieher die freie Verfügungsgewalt über einen Teil seines Einkommens nimmt. Der Bezieher von Einkommen wird in der Regel auf die Bedürfnisse verzichten, die er aus seinem Einkommen zuletzt befriedigen würde. Als letztwichtiges Bedürfnis muß allgemein die Verwendung des Einkommens für Sparzwecke betrachtet werden, die in der individuellen Bedürfnisskala der Befriedigung der physischen, sozialen und kulturellen Daseinsbedürfnisse und den Ausgaben für Erholung und Wohlleben, vielleicht auch solchen für einen unsozialen Aufwand, nachsteht[21]). Nach dieser Voraussetzung ergibt sich bei Unterstellung einer unveränderten Gesamtbelastung, die zwei gleich hohe Einkommen durch die Einkommensteuer erfahren, daß bei unterschiedlicher Besteuerung der beiden Einkommen die (mögliche und wahrscheinliche) Sparverwendung größer ist, als bei gleicher Besteuerung. Die Einbuße nämlich, die bei der die „normale" Höhe überschreitenden Einkommenbesteuerung durch (Herabsetzung des frei verfügbaren Einkommens und eine folgliche) Verringerung der Sparquote eintritt, wird im anderen Falle, bei einer die „normale" Höhe entsprechend jener Ueberschreitung unterschreiten-

---

[20]) Das gilt heute vornehmlich für die Steuern auf Tabak und Bier.

[21]) Es sei hier allgemein hingewiesen auf Ritschl's Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung. a. a. O.

den Besteuerung, durch (entsprechende Heraufsetzung des frei verwendbaren Einkommens und eine folgliche) Steigerung der Sparquote deshalb überkompensiert, weil diese Quote höher über der normalen als jene unter ihr liegt. Die praktische Bedeutung dieser Deduktion soll gewiß nicht überschätzt werden. Es darf aber als erwiesen gelten, daß unter dem Gesichtspunkte der Sparkapitalbildung die örtlich differenzierte Einkommenbesteuerung, die nach Wiedereinführung der begrenzten, und mehr noch der unbegrenzten, Zuschläge eintreten wird, durchaus zu begrüßen ist.

d)

Bei einer speziellen Betrachtung der Möglichkeiten des unbegrenzten Zuschlagsrechtes taucht das Problem der Tarifgestaltung auf, und es zeigt sich, daß beide, Tarifgestaltung und Bewegungsspielraum des Zuschlagsrechtes in wechselseitiger Beziehung zueinander stehen.

Um die Voraussetzung einer Untersuchung dieser Beziehungen zu schaffen, bedarf es zuvörderst der Klärung einer grundsätzlichen Frage. Die Allgemeinheit der Zuschläge, d. h. das Prinzip, nach dem jedermann der kommunalen Zuschlagsbesteuerung unterliegt, dürfte heute unbestritten sein. Aus grundsätzlichen Erwägungen empfiehlt es sich auch, die Erhebung der Zuschläge jeweils in einheitlichen Prozenten des Reichssteuergrundbetrages vorzunehmen, was besagt, daß alle steuerpflichtigen Einkommenbezieher in verhältnismäßig gleicher Höhe von den Zuschlägen betroffen werden. Der Gesichtspunkt der „gerechten" Besteuerung, dessen Gewicht auch bei der Ausgestaltung des Zuschlagsrechtes zu würdigen ist, ist dabei vor allem ausschlaggebend. Nichts anderes meint Mulert, wenn er zur Begründung dieser „Gleichheit" sagt, daß „der Arbeiter wie der Großindustrielle . . . im gleichen Prozentverhältnis, ein jeder nach seiner Leistungsfähigkeit, bei der Erhöhung der Zuschläge für die Allgemeinheit beitragen" müßte[22].

Dieser Grundsatz ist nicht neu. Er galt schon im preußischen Kommunalabgabengesetz, nach dem der Prozentsatz der Einkommenbesteuerung bei den unteren Stufen des Einkommens nicht höher sein durfte als bei den oberen. Er bedeutete hier eine Schutzvorschrift für die kleineren Einkommen, deren Trägern unter dem damaligen Dreiklassenwahlrecht wenig Einfluß auf die gemeindliche Beschlußfassung gegeben war. Heute hingegen würde es sich entweder darum handeln, zum Schutze der höheren Einkommen eine verhältnismäßig niedrigere Belastung der unteren Einkommen zu unterbinden, oder aber, entsprechend den finanzpolitischen Notwendigkeiten, vorzuschreiben, daß bei Erreichung oder Ueberschreitung einer bestimmten Zuschlagshöhe die oberen Einkommen mit verhältnismäßig niedrigeren Zuschlägen zu belasten seien. Daß letzteres aus psychologischen Gründen gegenwärtig

[22]) Mulert, Kommunalfinanzen und Reichssteuerreform. a. a. O. S. 51.

politisch unmöglich und absurd wäre, leuchtet ohne weiteres ein. Die Gleichheit der Anteilsätze für alle Steuerpflichtigen ist denn auch im Gesetzentwurf der Reichsregierung vom Jahre 1925 vorgesehen.

Unter der Voraussetzung der Gleichheit der Zuschläge ergeben sich in Ansehung der notwendigen Bewegungsfreiheit der Gemeinden stärkste Bedenken gegen ein auf der Tarifgrundlage der gegenwärtigen Reichseinkommensteuern konstruiertes Zuschlagsrecht.

Um das zu erkennen, bedarf es keiner Untersuchung über das Problem einer absolut oder relativ richtigen steuerlichen Höchstbelastung, die zudem auch nicht in den Rahmen dieser Arbeit gehören würde; es genügt schon der Hinweis darauf, daß es im Interesse einer vernünftigen Wirtschaftspolitik dringend erwünscht ist, daß auch bei Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes die im Tarif der gegenwärtigen Einkommensteuer vorgesehene Höchstbelastung von 40 Prozent keine, oder jedenfalls keine wesentliche Erhöhung erfährt. In seinem Finanzplan sagt Stolper treffend, daß Einkommen- und Besitzsteuern nur bis zu der Grenze gesteigert werden dürften, „die ihnen die Motive der kapitalistischen Gesellschaft setzen"[23]). Verschiedene Symptome, die Kapitalflucht und eine mangelnde Unternehmerinitiative, auf welche im Zusammenhang mit der gegenwärtigen Wirtschaftskrise schon öfter hingewiesen wurde, zeigen heute deutlicher als politische Manifestationen von Interessenten an, daß diese Grenze längst erreicht ist.

Von kommunalpolitischer Seite ist wiederholt auf die Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit einer Abschwächung der Progression des Tarifs der gegenwärtigen Einkommensteuer für den Fall hingewiesen worden, daß dieser die Tarifgrundlage des wiedereinzuführenden Zuschlagsrechtes bilden solle. Dem gemeindlichen Interesse wäre mit einer „Nivellierung" des bestehenden Tarifs in der Tat gedient. Eine Abschwächung der gegenwärtigen Tarifprogression bedeutet eine Erweiterung des Bewegungsspielraumes, der den Gemeinden hinsichtlich der Zuschlagshöhe bei Gewährung eines begrenzten Zuschlagsrechtes eingeräumt werden kann, bezw. bei Gewährung eines unbegrenzten Zuschlagsrechts — bis zur Erreichung der Grenze einer erträglichen Höchstbelastung — zur Verfügung steht. Gegen die Abschwächung der gegenwärtigen Tarifprogression aber läßt sich der finanzpolitische Einwand geltend machen, daß die Abschwächung der Progression praktisch auf eine Entlastung der höheren und höchsten Einkommen hinausläuft, die um so stärker wirksam wird, je mehr man den Tarif „nivelliert".

e)

Unter Hinweis auf die mit Einführung des unbegrenzten Zuschlagsrechtes ermöglichte Unterschiedlichkeit der örtlichen Einkommenbesteue-

---

[23]) Stolper, Ein Finanzplan. a. a. O. S. 2323.

rung wird in finanzpolitischen Erörterungen mit besonderer Vorliebe über das Problem der Steueroasen diskutiert. Es wird dabei in der Regel auf die Gefahr ihrer Entstehung hingewiesen, ohne daß man jedoch dabei die Zusammenhänge dieses Vorganges einer kritischen Untersuchung unterzieht und im besonderen darlegt, inwiefern denn nun eigentlich Steueroasen einen Anlaß zur Besorgnis geben.

Die Folgen einer hohen steuerlichen Belastung lösen bei den einzelnen Steuerpflichtigen allemal die Tendenz aus, dem Steuerdruck aus dem Wege zu gehen oder ihn abzumildern.

Das Absinken der Steuermoral[24]) ist eine bekannte Erscheinung. Eine andere Form der Steuerausweichung ist die Abwanderung. Sie ist die Ursache der Entstehung von Steueroasen, was freilich nicht ausschließt, daß auch Orte, die infolge ihrer wirtschaftlichen und sozialen Struktur ihren Etat mit niedrigsten Steuerzuschlägen bestreiten, von vornherein als Steueroasen bezeichnet zu werden pflegen. Die Abwanderung vollzieht sich aus Kommunen mit hohen in diejenigen mit niedrigeren Zuschlägen. Die kommunale Zuschlagssteuer wird so zum Aufenthaltsbestimmungsfaktor der Pensionäre und Rentenbezieher und für gewerbliche Unternehmungen zum Standortsbestimmungsfaktor.

Dabei sind zwei Momente von besonderer Wichtigkeit. Die leistungsfähigsten Steuerkräfte werden hauptsächlich reagieren, da bei ihnen die Möglichkeiten der Abwanderung relativ größer sind als bei den zumeist an die Arbeitsstelle gebundenen leistungsschwachen Steuerkräften. Aber das Motiv zur Steuervermeidung ist bei jenen auch wegen der Progressivität der Einkommenbesteuerung wesentlich stärker. In den Gemeinden mit hohen Zuschlägen sind die Lebenshaltungskosten meist verhältnismäßig niedriger als in den Gemeinden mit niedrigeren

---

[24]) Ein Absinken der Steuermoral pflegt bei zunehmender steuerlicher Belastung in Erscheinung zu treten. Es wird darum gefolgert werden dürfen, daß der Umfang der kommunalen Besteuerung die Ergiebigkeit auch der Besteuerung durch Reich und Staat insofern beeinflußt, als die mit zunehmender Zuschlagshöhe wachsende Tendenz einer Steuerhinterziehung sich gegenüber der Besteuerung schlechthin auswirken wird (Veit, a. a. O. S. 331). Aber auch dann, wenn nur die „Einkommensteuermoral" leiden würde, so würde sie sich wegen der durch das Reich geschehenden Veranlagung nicht eben nur auf den Gemeindeanteil erstrecken können, sondern in gleicher Weise die Reichs- und Landesanteile mitbetreffen. Wenn demgegenüber geltend gemacht wird, daß zufolge der „soziologischen Wirksamkeit der Zahl" in kleinen Gemeinwesen das Gefühl der Verantwortlichkeit und die Steuermoral relativ am größten sei (Stucken, Progressions- und Proportionalsteuern im Kommunalhaushalt. a. a. O. S. 1150), so muß dagegen doch wieder eingewandt werden, daß dieser Zusammenhang bei Einführung der Zuschläge wegen der durch das übergeordnete Gemeinwesen erfolgenden Veranlagung beeinträchtigt wird; jedenfalls aber dürfte es in Ansehung solcher „Beziehungen der Gruppenlage" doch ratsam sein, bei Einführung des Zuschlagsrechtes den zuschlagsberechtigten Körperschaften eine weitgehende Mitarbeit und Mitverantwortung beim Veranlagungsgeschäft zu sichern.

Zuschlägen. Das gilt insbesondere in Bezug auf die Mieten, die nicht zuletzt deshalb verhältnismäßig niedrig sind, weil die hohen Zuschläge den Zuzug hemmen. Andererseits bedingen die niedrigen Zuschläge steuerkräftiger Gemeinden hohe Bodenpreise und Mieten, da hier der Zuzug und die Boden- und Wohnungsnachfrage besonders rege ist. Das besagt, daß durch relativ hohe Einkommensteuerzuschläge entstehende steuerliche Nachteile vielerorts durch niedrige Lebenshaltungskosten, speziell niedrigere Mieten, einen Ausgleich erfahren. Dieser Ausgleich trifft, sofern es sich um eine proportionale Einkommenbesteuerung handelt, in gleicher Weise leistungsschwache und leistungsstarke Steuerkräfte. Liegt indessen der Einkommen-Zuschlagsbesteuerung ein progressiver Steuertarif zugrunde, so wird mit steigender Einkommenshöhe der Ausgleich relativ hoher Zuschläge durch billigere Lebenshaltungskosten in geringerem Maße wirksam[25].

Man wird also folgern dürfen, daß die Entstehung der Steueroasen in unmittelbarem Zusammenhang nicht nur zur örtlichen Verschiedenheit der Steuerzuschläge, sondern auch zur Progressivität des der örtlichen Zuschlagsbesteuerung zugrundeliegenden Tarifes steht. Aus der besonderen Wirkung der Progressivität des Tarifes erklärt es sich auch, daß die Steuervermeidung bei örtlich verschiedener Ertragsbesteuerung relativ selten ist, denn diese Steuern besteuern, von gewissen Abweichungen abgesehen, „fundierte" Einkommen proportional. Eine Ausnahme macht zwar die Lohnsummensteuer, die vielfach als Standortsbestimmungsfaktor wirkt.

Indessen wird eine durch örtliche Einkommenbesteuerung bedingte Verschiebung des Standortes im Hinblick auf die gewerblichen Unternehmungen deshalb gegenwärtig praktisch weniger bedeutungsvoll sein, weil die Mehrzahl der großen Unternehmungen in der Form von körperschaftssteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften betrieben wird, und bei der „Einkommensteuer der juristischen Personen" die progressive Tarifgestaltung fehlt.

In der finanzpolitischen Literatur wird auf die Nachteile der Entstehung und Existenz der Steueroasen immer wieder hingewiesen. Es ist unschwer zu erkennen, daß dabei meist das Interesse der Kommunen mit schwacher Steuerkraft und relativ starkem Steuerbedarf und deren natürliche Gegnerschaft gegen die Steueroasen als „beati possidentes" den Ton angibt. In finanzwirtschaftlicher Hinsicht können einer einzelnen Gemeinde durch Abwanderung und Standortsverschiebung in der Tat Schwierigkeiten verursacht werden, die sich insbesondere für kleinere Gemeinden verhängnisvoll auszuwirken drohen. Es ist jedoch zu bezweifeln, ob die Steuervermeidung in der Form der

---

[25]) Stucken, Progressions- und Proportionalsteuern im Kommunalhaushalt. a. a. O. S. 1150.

Abwanderung „zu einer solchen verschiedenartigen Verteilung der Steuerobjekte führen kann, daß, falls nicht besondere Hilfsmaßnahmen ergriffen werden, mancherorts die Unmöglichkeit weiterer Aufgabenerfüllung eintritt"[26]. Auch das unter dem Gesichtspunkt einer rein theoretischen Betrachtung interessante Argument der mit einer Standortsverschiebung verbundenen Ergiebigkeitseinbuße, die insofern gegeben sein kann, als durch hohe Zuschlagssätze eine Ablenkung vom natürlichen Standort bewirkt wird, ist praktisch gewiß von weit geringerer Bedeutung.

Es ist bezeichnend, daß, während die Finanzpolitiker die mit der Existenz und Entstehung von Steueroasen verbundenen Nachteile ins Feld führen, ein namhafter Volkswirtschaftler in ihnen eher einen Gewinn sehen möchte[27]. Es ist einleuchtend, daß die Existenz von Steueroasen und die Möglichkeit der Abwanderung und Standortsverschiebung es rechtfertigt, von einer „selbsttätigen Grenze für steuerdemagogische Exzesse" zu sprechen. Auf die Selbsttätigkeit dieser Grenze aber darf man nicht allzu sehr vertrauen, und es wäre gewiß verfehlt, wollte man angesichts der Möglichkeit eines selbsttätigen Ausgleichs darauf verzichten, die Entstehung und Existenz von Steueroasen durch zweckentsprechende Ausgestaltung des Zuschlagsrechtes nach Möglichkeit hintanzuhalten.

f)

Nachdem in den vorstehenden Darlegungen die Mängel des unbegrenzten Zuschlagsrechtes und die Bedenken, die gegen dasselbe erhoben werden können, eingehend gewürdigt sind, ist nunmehr zu untersuchen, ob und in welcher Weise durch entsprechende Gestaltung des der Zuschlagsbesteuerung zugrunde liegenden Einkommensteuertarifes nachhaltig Abhilfe geschaffen werden kann. Voraussetzung der tariflichen Ausgestaltung des Zuschlagsrechtes ist, wie dargelegt wurde, die Allgemeinheit und Gleichheit der Zuschläge; zu berücksichtigen ist ferner, daß die Besteuerung des Existenzminimums und die Schaffung von Steuerrelationsbestimmungen als spezielle Hilfsmittel reserviert sind.

Die Anforderungen, die an die Tarifgestaltung zu stellen sind, lassen sich in wenigen Sätzen zusammenfassen:

1. Den Gemeinden soll ein möglichst weitgehender Bewegungsspielraum für die Ausnutzung eines hinsichtlich der Zuschlagshöhe „unbegrenzten" Zuschlagsrechtes eingeräumt werden, eine Forderung, die auf eine Nivellierung des der Zuschlagsbesteuerung zugrunde liegenden progressiven Tarifes hinausläuft.

---

[26]) Stucken, Progressions- und Proportionalsteuern im Kommunalhaushalt. a. a. O. S. 1151/52.

[27]) Schumpeter, Das deutsche Finanzproblem. a. a. O. S. 12.

2. Die bestehende Progressivität der Einkommenbesteuerung aber soll gleichwohl tunlichst beibehalten werden.
3. Der Tarifgestaltung soll ein Zwang zur Sparsamkeit innewohnen.
4. Sie soll eine allzu unterschiedliche örtliche Zuschlagsbesteuerung unterbinden und jede Art der Steuervermeidung und besonders auch die Entstehung von Steueroasen hemmen.
5. Die Zuschlagserhebung soll schließlich ohne spezielle technische Schwierigkeiten und Mehrkosten des Steuerapparates durchführbar sein.

Es liegen mannigfache Vorschläge über die tarifliche Ausgestaltung des Einkommensteuerzuschlagsrechtes vor, die aufzuzählen und zu kritisieren deshalb überflüssig erscheint, weil sie mehr oder weniger alle nach einem bestimmten Gesichtspunkt orientiert sind. Typisch ist die immer wiederkehrende Forderung nach allgemeiner Nivellierung des Einkommensteuertarifes, die zwar dem finanzpolitischen Erfordernis des Bewegungsspielraumes für das gemeindliche Zuschlagsrecht gerecht wird, die darüber hinaus aber den Gesichtspunkt der Reichseinnahmen und der zu erstrebenden gleichmäßigen und vollständigen Ausschöpfung der Steuerquelle Einkommen außer acht läßt.

Aus dem Dilemma konkurrierender Belange herauszukommen, bezweckte ein schon während des Krieges gemachter Vorschlag von Schwarz[28]), der, um den Gemeinden die Einkommensteuerquelle zu erhalten und diese zugleich nicht andererseits für den Staat (Preußen) verschütten zu lassen, vorschlug, daß man letzteren an der Besteuerung der höheren Einkommen in stärkerem Maße teilnehmen lasse als die Gemeinden. Sch. wies dabei auf die Vorteile einer solchen Regelung im Hinblick auf die Gefahr der Entstehung von Steueroasen hin und begegnete dem Einwand der Unvereinbarkeit einer solchen Regelung mit dem Prinzip einer allgemeinen und gleichen Besteuerung innerhalb einer Gemeinde mit dem Hinweis auf die mangelnde „Bodenständigkeit" der vornehmlich aus Kapitalbesitz stammenden hohen Einkommen. Sch. konkretisierte seine Vorschläge später[29]) noch dahingehend, daß der Staat auf die Besteuerung der unteren Stufen der Einkommen zugunsten der Gemeinden verzichten könne, daß es ihm aber vorbehalten werden müsse, die Gemeinden von der vollen Ausnutzung der höheren Tarifsätze abzuhalten. Die Zuweisung der unteren Einkommenstufen an die Gemeinden sollte eine Vermehrung der Einnahmequellen der schwerbelasteten Gemeinden bewirken, die staatliche Besteuerung der hohen Einkommen hingegen eine Verminderung der Einnahmequellen der reichen Gemeinden; durch beide Maßnahmen wurde die Tendenz eines

---

[28]) Schwarz, Die Zukunft unserer kommunalen Finanzen. a. a. O. S. 397/98.

[29]) Herkner, Die Neuordnung der deutschen Finanzwirtschaft. a. a. O. S. 119/21.

Ausgleichs der örtlich unterschiedlichen Steuerkraft in das System der kommunalen Zuschlagsbesteuerung hineingebracht, während die staatlicherseits erfolgende gleichmäßige Heranziehung der höheren Einkommen im besonderen die Steuerausweichung verhindern sollte.

Als Sch. dem Verein für Sozialpolitik jene trefflichen Vorschläge unterbreitete, herrschte in Preußen noch das Dreiklassenwahlrecht und er hatte weder Anlaß noch Grund, seine Pläne auch unter Hinweis auf die Gedankengänge Selbstverantwortung und Sparsamkeit zu motivieren. Dieser letztere Gesichtspunkt aber wurde in der Nachkriegszeit recht bedeutungsvoll. „Um dieses in der Selbstverwaltung unentbehrlichen Verantwortungsgefühles willen" forderte Bucerius[30]) im Hinblick auf die durch Einführung des gleichen Wahlrechtes geschehene Verlagerung des Schwergewichtes der gemeindlichen Beschlußfassung während der Inflationszeit, daß die unteren Stufen der Einkommensteuer und die entsprechenden Teile höherer Einkommen den Gemeinden zur Besteuerung überwiesen würden. B. schlug vor, daß die Reichssteuer sich lediglich auf die höheren Einkommen erstrecken solle und bezüglich der den Gemeinden zur Besteuerung überwiesenen Einkommenstufen ganz oder teilweise außer Hebung zu setzen sei.

Unter dem Gesichtspunkt der speziell durch die Progressivität des der Zuschlagsbesteuerung zugrunde liegenden Tarifs bedingten Bedenken regt Stucken[31]) an, die Steuergrundbeträge für die Zwecke der Kommunalbesteuerung nach einem Proportionaltarif oder nach einem Tarif mit geringer Progression zu berechnen und von den größeren Steuerobjekten eine zusätzliche, progressiv gestaltete Steuer zu erheben, deren Aufkommen dem Staate oder einem Kommunalfonds zufalle.

St. will durch eine solche Regelung die bestehende progressive Belastung beibehalten; er will ferner die im Interesse der Kapitalbildung und der Unterlassung von Steuervermeidungen erwünschte gleichmäßigere Belastung der größeren Steuerobjekte bewerkstelligen und schließlich auch die im Hinblick auf selbstverantwortliche und sparsame kommunale Finanz- und Steuerwirtschaft gebotene relative Mehrbelastung der kleineren Steuerobjekte bei zusätzlichem Steuerbedarf erreichen. Die Richtigkeit seiner Argumente leuchtet ohne weiteres ein.

Der nachstehend wiedergegebene Entwurf ist den Gedankengängen von Stucken entlehnt. Er geht von den gegenwärtigen Tarifen der Reichseinkommensteuer aus und will zeigen, wie etwa das Zuschlagsrecht der Kommunen tariflich gestaltet werden könnte. Dabei kommt es dem Verfasser weniger auf die Zahlen als auf das Schema an, worauf er besonders hinweisen möchte.

---

[30]) Bucerius, a. a. O.

[31]) Stucken, Progressions- und Proportionalsteuern im Kommunalhaushalt. a. a. O., vergl. besonders S. 1152/1154.

Gegenwärtiger und neuer, aufgeteilter Einkommensteuertarif:

Einkommen:	Gegenwärtige Reichseinkommensteuer v. H.	Aufteilung:	
		Allgem., dem Komm. Zuschlag unterlieg. Reichseinkom.-St. v. H.	Reichssondersteuer v. H.
für die ersten . . . 8 000.— RM.	10	10	—
für die weiteren angefangenen od. vollen 4 000.— RM.	12,5	12,5	—
für die weiteren . . 4 000.— RM.	15	15	—
für die weiteren . . 4 000.— RM.	20	15	5
für die weiteren . . 8 000.— RM.	25	15	10
für die weiteren . . 18 000.— RM.	30	15	15
für die weiteren . . 34 000.— RM.	35	15	20
für die weiteren Beträge des Einkommens	40	15	25

Es wird vorgeschlagen:

1. Die allgemeine Reichseinkommensteuer unterliegt der kommunalen Zuschlagsbesteuerung bezw. der kommunalen Anteilerhebung. Die dem Steuersatz von 10 bis 15 Prozent entsprechende Steuer stellt die normale Gesamtbelastung (100 Prozent bezw. 100 Anteile) von Reich, Ländern und Gemeinden dar.

2. Die Reichssondersteuer trifft alle Einkommen über 16 000 RM. Sie gehört in voller Höhe (100 Prozent bezw. 100 Anteile) dem Reiche.

3. Von der Reichssondersteuer fällt die gleiche Anzahl von Anteilen, die das Reich von der allgemeinen Einkommensteuer für sich behält (z. B. 25 Prozent bezw. Anteile), dem Reiche selbst zu. Die restlichen Anteile (75) werden zum Zwecke eines allgemeinen Lastenausgleiches unter Berücksichtigung eines Verteilungsschlüssels, der dem örtlichen Steuerbedarf Rechnung trägt, auf die Gemeinden verteilt.

Durch das so gegebene System der Einkommenbesteuerung werden bei einer die normale steuerliche Belastung überschreitenden Anteilerhebung die kleineren Einkommen verhältnismäßig stärker herangezogen als die größeren. Speziell im Hinblick auf diese Tatsache bedarf es einer finanztheoretischen Rechtfertigung, wobei

sich zunächst die Frage der Billigkeit des zugrunde liegenden Maßstabes der Steuerverteilung erhebt.

Es ist in einem späteren Abschnitt, der das Zuschlagsrecht in seiner Beziehung zu überlieferten kommunalen Besteuerungsgrundsätzen behandelt, dargelegt, daß die steuerliche Leistungsfähigkeit der Staatsbürger den heute prinzipiell geltenden Maßstab der Besteuerung darstellt[32]. Von dieser Voraussetzung ist hier auszugehen. Dabei ist wohl zu beachten, daß die ursprünglich nur in Bezug auf die Einkommensteuer selbst entwickelte Lehre als Grundlage für das ganze Steuersystem gelten muß, d. h. daß die progressive Gestaltung der Steuerbelastung als Ausdruck einer Besteuerung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit das Prinzip für die steuerliche Gesamtbelastung bildet. Damit ist angedeutet, daß die Leistungsfähigkeit als Grundsatz der Besteuerung nicht nur als Richtlinie für die Verteilung der Lasten auf bestimmte Steuern zu gelten hat[33], sondern daß es hauptsächlich und letztlich darauf ankommt, wie die Lasten auf die Steuerpflichtigen verteilt sind, d. h. wie sich die Verteilung der Lasten auf die verschiedenen Steuern auf die Einkommen und ihre Träger auswirkt.

Die zu fordernde progressive Gesamtsteuerbelastung kommt durch Erhebung verschiedener Arten von Steuern zustande, die im einzelnen dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz nicht unbedingt zu entsprechen brauchen. Dabei wird die degressive Wirkung eines Teiles der indirekten Steuern ebenso wie die proportionale Besteuerung, die durch gewisse andere Steuern erfolgt, durch die progressive Einkommensteuer kompensiert, deren Progression die (nicht meßbare) der gesamten Steuerbelastung natürlicherweise übertreffen muß. Die Bestimmung über die Progression der Gesamtsteuerbelastung liegt heute in hohem Maße beim Reiche, insofern nämlich, als dieses die meisten indirekten Steuern erhebt und auch über die Tarifierung der kompensatorischen Einkommensteuer bestimmt. — Die Tatsache der vom Reiche ausgeübten maßgeblichen Verfügungsgewalt über die steuerliche Gesamtbelastung ist durchaus zu begrüßen. Sie ist einerseits dem Gesamtkomplex aller öffentlichen Aufgaben, die heute im Bereiche des ganzen Reiches als einem einheitlichen Wirtschaftsgebiet mehr oder weniger einheitlich geregelt sind, gemäß; andererseits aber ist die unter der gegenwärtigen Herrschaft des gleichen Wahlrechtes bei der Festsetzung jeder Steuerprogression drohende Gefahr einer Benachteiligung der Besitzenden durch eine einflußreiche, besitzlose Mehrheit in einem größeren Staatswesen geringer als innerhalb einer kleineren Körperschaft, in welcher

---

[32]) Vergl. Abschnitt 7 S. 89 f.

[33]) Der Gesichtspunkt der Verteilung der Lasten auf bestimmte Steuern ist im Abschn. 7 berücksichtigt, in welchem die gemeindliche Steuergebarung im Hinblick auf überlieferte und geltende gemeindliche Besteuerungsgrundsätze einer kritischen Betrachtung unterzogen wird (s. S. 84 ff.).

der kleinliche Kampf individual-egoistischer Interessen stets eine bedeutsamere Rolle spielt[34]).

Die Progression der Gesamtsteuerbelastung wird auch durch die bestehenden Landes- und Gemeindesteuern nicht wesentlich beeinträchtigt, da diese einerseits in quantitativer Hinsicht wenig einschneiden und andererseits zufolge ihres Charakters als proportionaler Steuern (Ertragssteuern!) die relative Progression der Gesamtsteuerbelastung nicht ernstlich zu stören vermögen. Darin liegt schon der Hinweis darauf, daß die zufolge besonderer Landes- und Gemeindesteuern bestehende örtliche Verschiedenheit der Gesamtsteuerbelastung an sich wenig erheblich ist. Es kommt vielmehr darauf an, daß eine die Gesamtsteuerbelastung übersteigende zusätzliche örtliche Besteuerung die Pflichtigen auch entsprechend der Progression der Gesamtsteuerbelastung zusätzlich trifft. Man könnte in diesem Zusammenhange wohl von einer proportionalen Progressivbelastung sprechen als einem bei örtlich unterschiedlichen zusätzlichen Besteuerungen zu beachtenden Besteuerungsgrundsatz.

Aus diesem Gedankengang ergibt sich, daß die Gewährung des Zuschlagsrechtes zur Einkommensteuer gefährlich werden kann, wenn nicht zugleich auch ein entsprechendes Recht zur Erhebung von Zuschlägen zu degressiven Steuern eingeräumt wird, wobei die Wahrung der „proportionalen Progression" der Gesamtsteuerbelastung durch Relationsbestimmungen geschehen könnte. Uebersteigen nämlich die Zuschläge des einseitig gewährten Einkommensteuerzuschlagsrechtes einen bestimmten Normalsatz (z. B. 100 Einheiten), so erhält die Gesamtsteuerbelastung bei gleichen Zuschlägen in allen Stufen eine gesteigerte Progression, die eine Benachteiligung für die höheren Einkommen und eine Bevorzugung der unteren Einkommen bedeutet. Erreichen andererseits die Zuschläge nicht jenen Normalsatz, so ist das Umgekehrte der Fall, die progressive Gesamtsteuerbelastung wird abgeschwächt. An sich folgt hieraus (beim Fehlen des Zuschlagsrechtes zu degressiven Steuern) die Berechtigung bezw. das Erfordernis, im Falle des Ueberschreitens der gegebenen oder angenommenen Normalgrenze für die höheren Einkommen niedrigere Zuschläge zu erheben und umgekehrt, bei Unterschreitung der Grenze, für die unteren Einkommen entsprechende Erleichterungen zu schaffen. Die in dem die Besteuerung des Existenzminimums behandelnden nachfolgenden Abschnitt dargelegte und in finanzpolitischer Hinsicht gerechtfertigte Herabsetzung des steuerfreien Daseinserfordernisses bei Erhöhung der Zuschläge über einen Normalbetrag hinaus läuft auf dasselbe hinaus; sie bedeutet eine relative Belastung für die unteren Einkommen bei einer die Normalgrenze überschreitenden Zuschlagshöhe. Indessen schafft sie nicht nachhaltig die

---

[34]) Lotz, Finanzwissenschaft. a. a. O. S. 254.

praktisch wohl meistens in Betracht kommende Notwendigkeit der Erleichterung für die oberen Einkommen bei anormal hohen Zuschlägen.

Aus psychologischen und allgemeinen politischen Erwägungen erscheint es, wie oben schon angeführt wurde, unratsam, von dem überlieferten und immer wieder als „gerecht" anerkannten Grundsatz gleicher Zuschläge für alle Einkommensteuerstufen abzuweichen, insbesondere auch, da praktisch-politisch die Ueberschreitung des normalen Zuschlagssatzes vorherrschend sein dürfte, die nach den obigen Ausführungen zum Zwecke der Beseitigung einer für die höheren Einkommen durch die Gleichheit der Zuschläge entstehenden Benachteiligung niedrigere Zuschläge für diese nach sich ziehen müßte. So bietet sich denn in der vorgeschlagenen Lösung ein indirekter Weg zum berechtigten und erforderlichen Ziel: durch Begrenzung des dem örtlichen Zuschlag unterliegenden Steuersatzes auf einen niedrigen Prozentsatz (15 Prozent) wird ein degressives Moment in das System der progressiven Steuerbelastung eingeschaltet.

Ob diese Regelung in jedem Falle dazu führt, eine möglichst absolute Gerechtigkeit bezüglich der Steuerverteilung, d. h. in concreto die unbedingte „proportionale Progressivität" der Gesamtsteuerbelastung herbeizuführen oder zu wahren, ist freilich fraglich; aber es dürfte durch die vorstehende Erläuterung erwiesen sein, daß ihr System an sich gerechtfertigt und billig ist.

Bei einer finanzpolitischen Würdigung des vorgeschlagenen Entwurfes einer tariflichen Ausgestaltung des Zuschlagsrechtes können folgende Momente herausgestellt werden:

1. Wegen der Nivellierung des Tarifes ist das Zuschlagsrecht der Gemeinden faktisch unbegrenzt; die Beweglichkeit des Spielraumes ist den Gemeinden absolut garantiert, ein organischer Ausgleich ihres Bedarfes ist ihnen damit uneingeschränkt ermöglicht.

2. Die bestehende Progressivität der Einkommenbesteuerung ist gewahrt; eine möglichst vollständige Ausschöpfung der Steuerquelle ist gewährleistet. Die Verantwortung des Reiches für Umfang und Maß der steuerlichen Belastung ist nicht durchbrochen; der Anteil des Reiches an dem Einkommensteueraufkommen muß als durchaus gesichert betrachtet werden.

3. Es ist erreicht, daß bei einer eine normale steuerliche Belastung überschreitenden Anteilserhebung der Gemeinde automatisch eine relative Entlastung der höheren Einkommen eintritt. Durch die vorgeschlagene Regelung wird bewirkt, daß die kleineren Einkommen von der die Normalbelastung überschreitenden Anteilerhebung relativ stärker getroffen werden; das ist bedeutungsvoll unter dem Gesichtspunkt der zu erstrebenden Selbstverantwortung und Sparsamkeit. Die finanzpolitische Entlastung der unteren Einkommen im Falle der Unter-

schreitung einer normalen Belastungsgrenze wird ebenfalls insofern bewirkt, als die kleineren Einkommen wegen der Konstanz der von den höheren Einkommen erhobenen Reichssondersteuer im Hinblick auf die gesamte Einkommensteuerbelastung eine relativ höhere Ermäßigung erfahren.

4. Die erreichte relativ gleichmäßigere örtliche Einkommensteuerbelastung, insbesondere der höheren Einkommen, wirkt der Steuervermeidung durch Hinterziehung oder Abwanderung und Standortsverschiebung entgegen, wodurch die Entstehung von Steueroasen hintangehalten wird.

5. Die Realisierung des Vorschlages gibt den steuerschwachen ärmeren Gemeinden im Verhältnis zu den steuerkräftigen Gemeinden die Möglichkeit einer relativen Erhöhung ihres Aufkommens, während jene im gleichen Verhältnis eine Verminderung ihrer Einnahmemöglichkeiten erfahren. Eben darin aber liegt ein Ausgleich der Steuerkraft begründet, wie er durch Sonderbestimmungen eines allgemeinen Lastenausgleichs nicht einfacher und nachhaltiger geschaffen werden könnte[35]. Darüber hinaus aber steht für die Zwecke eines allgemeinen finanziellen Lastenausgleichs der Teil der Sondersteuer zur Verfügung, der nach Abzug der Reichsanteile verbleibt.

6. Es darf schließlich auch unterstellt werden, daß die vorgeschlagene Tarifgestaltung weder auf technische Schwierigkeiten der Ausführung stößt, noch mit Mehrkosten der Steuererhebung verbunden ist.

---

[35]) Die Regelung macht einen allgemeinen Lastenausgleich natürlich nicht überflüssig. Vergl. Abschnitt 8, S. 93 ff.

3. Die Besteuerung des steuerfreien Existenzminimums.

a)

Es ist im einleitenden Abschnitt schon erwähnt, daß im Zusammenhang mit dem Ausmaß der kommunalen Einkommen-Zuschlagsbesteuerung das Problem der Besteuerung der Existenzminima eine besondere Rolle spielt. Ein geschichtlicher Rückblick zeigt, daß die Besteuerung des steuerfreien Mindesteinkommens nicht neu ist.

§ 38 des preußischen Kommunalabgabengesetzes von 1893 setzte fingierte Grundbeträge der Staatseinkommensteuer für diejenigen Pflichtigen fest, deren Jahreseinkommen unter der Grenze der staatlichen Besteuerung, die bei einem Einkommen von 900,— Mark gegeben war, lag. Sie betrugen bei einem Jahreseinkommen bis 420,— Mk. 2,5 Prozent, höchstens aber 1,20 Mk., bei Einkommen von

420,— bis 660,— Mk. 2,40 Mk., bei Einkommen von 660,— bis 900,— Mk. 4,— Mk. und unterlagen regelmäßig der kommunalen Zuschlagsbesteuerung. Durch Gemeindebeschluß konnten diese Pflichtigen jedoch von der Beitragspflicht entbunden werden oder mit einem geringeren Prozentsatz als die Einkommen über 900,— Mk., für die grundsätzlich in allen Stufen des Tarifes ein und derselbe Prozentsatz des Gemeindezuschlages erhoben werden mußte, herangezogen werden.

Es war durch diese Bestimmung des Kommunalabgabengesetzes bezweckt, kleineren und insbesondere ländlichen Gemeinden, in denen sich nur verhältnismäßig wenige Einkommensteuerpflichtige mit einem das steuerfreie Mindesteinkommen überschreitenden Jahreseinkommen befanden, die Möglichkeit ertragreicher Einkommensteuereinnahmen zu geben.

Die preußischen Gemeinden haben denn auch in der Vorkriegszeit auf die Besteuerung des staatssteuerfreien Einkommens nicht verzichtet. So erhoben beispielsweise im Jahre 1910 von 1381 Gemeinden 1352 = rd. 98 Prozent eine Einkommensteuer von den Einkommen unter 900,— Mk.; von diesen wiederum besteuerten 98 nur die Einkommen von 660,— bis 900,— Mk., 541 die Einkommensgruppen von 420,— bis 660,— und von 660,— bis 900,— Mk., 539 Gemeinden erhoben die kommunale Einkommensteuer auch noch, soweit der Steuergrundbetrag von 1,20 Mk. in Betracht kam, von der Gruppe derer, die ein Einkommen von unter 420,— Mk. bezogen, 174 Gemeinden endlich besteuerten alle drei Gruppen der staatssteuerfreien Einkommen voll[1]). Die Heranziehung der staatssteuerfreien Einkommensteile ergab sich in jener Zeit zwangsläufig mit dem ständig steigenden Finanzbedarf der Gemeinden. Beachtlich ist indessen, daß immerhin eine Reihe größerer Städte von der Besteuerung der geringeren Einkommen Abstand nahm[2]).

Ein weiteres Vorbild einer Besteuerung des steuerfreien Existenzminimums enthielt nach der durch die Reformgesetzgebung des Jahres 1919/20 erfolgten grundsätzlichen Aufhebung der gemeindlichen Zuschlagsbesteuerung das Landessteuergesetz vom 30. März 1920. Es bestimmte im § 30, daß die Wohnsitzgemeinden eine Steuer von demjenigen Mindesteinkommen, das von der Reichseinkommenbesteuerung in allen Stufen freigelassen war, erheben dürften. Auf Grund dieser Bestimmung konnten die Kommunen sowohl das steuerfreie Mindesteinkommen der Reichseinkommensteuerpflichtigen, die zur Reichseinkommensteuer nur mit ihrem das Mindesteinkommen überschreitenden Jahreseinkommen herangezogen wurden, als auch mit ihrem Einkommen diejenigen, die wegen Unterschreitens der Mindest-

[1]) Die Zahlen sind entnommen aus: Most, Zur Finanz- und Steuerreform. a. a. O. S. 20/21, Fußnote 1.

[2]) Martini, a. a. O. S. 39.

einkommensgrenze von der Reichseinkommensteuer befreit waren, erfassen. Hinsichtlich des Steuertarifs war die örtliche Einkommensteuer für die nichteinkommensteuerpflichtigen Personen auf den für die unterste Stufe der Reichseinkommensteuer geltenden Prozentsatz begrenzt, bei den einkommensteuerpflichtigen Personen durfte der Steuersatz den höchsten Prozentsatz, mit dem sie zur Reichseinkommensteuer herangezogen wurden, nicht überschreiten.

Der § 30 des Landessteuergesetzes ist indessen nur ein Jahr lang in Kraft gewesen, er wurde durch ein Aenderungsgesetz vom 24. März 1921 aufgehoben.

Ueber den Zweck der die gemeindliche Einkommensteuer betreffenden Bestimmung des Landessteuergesetzes gibt die Gesetzesbegründung Aufschluß[3]). Sie erwähnt, daß die äußere Gleichmäßigkeit des einkommensteuerfreien Betrages im Bereiche des ganzen Reiches notwendigerweise in Wirklichkeit eine Ungleichmäßigkeit darstelle, da dieser Betrag nicht überall dieselbe Bedeutung für die Kosten der Lebenshaltung habe und da, von der verschiedenen Höhe der Teuerung abgesehen, auch die örtlichen Erwerbsverhältnisse eine Rolle spielten. So sollte denn im besonderen den ländlichen und sonstigen kleineren Gemeinden die Möglichkeit gegeben werden, durch eine unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse vorgenommene zusätzliche Besteuerung des steuerfreien Mindesteinkommens ihr Steueraufkommen zu erhöhen.

Die Aufhebung der im Landessteuergesetz gegebenen Möglichkeit zur Besteuerung des steuerfreien Existenzminimums geschah unter anderem deshalb, weil der § 30 von den Gemeinden ganz anders gehandhabt wurde, als es gedacht war. Es waren gerade die Kommunen mit ungünstigen Teuerungsverhältnissen, die großen Städte und Industriegemeinden, die sich das Recht der Heranziehung des reichssteuerfreien Existenzminimums zunutze machten und aus dieser zusätzlichen Besteuerung erhebliche Aufkommen in ihren Haushaltsplänen vorsahen.

b)

Seit jener Zeit ist der Gedanke der Besteuerung des Existenzminimums nur noch im Zusammenhang mit der Forderung des allgemeinen Zuschlagsrechtes zur Einkommensteuer vertreten worden, wobei allerdings vermerkt sei, daß die in jüngster Zeit zur Erhebung gelangte Bürgersteuer in ihrer praktischen Auswirkung einer Besteuerung des reichssteuerfreien Existenzminimums ähnelt. Der beabsichtigte Zweck der Besteuerung des Existenzminimums ist heute ein anderer als ehedem.

Es handelt sich zunächst um eine Ausweitung der kommunalen Einnahmemöglichkeiten. Die Basis für die kommunale Zu-

[3]) Entwurf eines Landessteuergesetzes (nebst Begründung). Nat. Vers. 1919 Drucks. Nr. 1623 S. 24 — desgl. Markull, a. a. O. S. 147.

schlagsbesteuerung wird durch das Hinzutreten des steuerfreien Einkommenteiles bei den ohnehin — wegen Ueberschreitung dieses Mindesteinkommens — steuerpflichtigen Personen verbreitert. Es ergibt sich aus der Gestaltung des Zuschlagsrechtes auch die Möglichkeit der Heranziehung derjenigen zur gemeindlichen Zuschlagssteuer, deren Einkommen das Existenzminimum nicht erreicht. So bedeutet dies auch eine Vergrößerung des Kreises der Pflichtigen und damit eine noch weitergehende Ausweitung der Einnahmemöglichkeiten in den Gemeinden.

Gemeinhin jedoch tritt dieser steuerwirtschaftliche Zweck der Besteuerung des Existenzminimums in den Hintergrund, und es wird ein *finanzpolitischer Zweck* herausgestellt, bei dem die sich aus der Verbreiterung der Besteuerungsgrundlage ergebende Ausweitung der gemeindlichen Einnahmemöglichkeiten selbst ziemlich belanglos ist.

Die Ausdehnung der Zuschlagsbesteuerung auf das steuerfreie Existenzminimum bewirkt, daß die breite Masse der Lohn- und Gehaltsempfänger, deren Einkommen das Existenzminimum nicht erreicht, oder doch nur unerheblich überschreitet, von der Zuschlagsbesteuerung fühlbar mitbetroffen wird. Diese verstärkte Mitheranziehung der breiten Masse der Bevölkerung zur gemeindlichen Einkommensteuer aber bedeutet, daß diejenigen, die bei dem heute geltenden allgemeinen und gleichen Wahlrecht über die Ausgaben beschließen, auch durch die durch diese entstehenden Lasten mitbetroffen werden. Eben darin aber liegt der finanzpolitische Zweck der Besteuerung des Existenzminimums: es soll durch diese Maßnahme in die Gemeindezuschlagsbesteuerung, und damit in das gemeindliche Steuersystem überhaupt, ein Faktor eingebaut werden, der über die Selbstverantwortung zur Sparsamkeit führt. Gerade wegen dieses ökonomisch-finanzpolitischen Zieles verdient das Problem der Besteuerung des Existenzminimums heute eine besondere Beachtung.

In engster Beziehung zu dem finanzpolitischen Zweck steht schließlich auch eine allgemeine *staatspolitische Erwägung*, aus der heraus sich die Forderung nach Besteuerung des Existenzminimums ergibt. Man geht von der Ueberlegung aus, daß alle diejenigen, die bei dem heute geltenden demokratischen Staatsprinzip Staats- und Gemeindebürgerrechte genießen, auch an den öffentlichen Lasten direkt zu beteiligen sind und man fordert, da nach dem bestehenden System der Reichseinkommensteuer etwa die Hälfte aller Einkommen beziehenden Staatsbürger steuerfrei ausgeht, die Besteuerung des steuerfreien Einkommenteiles. Die dadurch angestrebte Allgemeinheit der Einkommenbesteuerung soll die staatsbürgerliche Gesinnung fördern, sie soll möglichst alle Bürger zu selbstverantwortlicher Mitarbeit für das gemeine Beste bereitmachen und das ethische Bewußtsein hervorrufen und wachhalten, daß in der Gemeinschaft nur der Rechte hat, der ihr gegenüber auch Pflichten erfüllt.

Die Berechtigung dieses staatspolitischen Zweckes wird um so deutlicher, je mehr man sich die Aenderungen vergegenwärtigt, die sich, besonders durch Schaffung des allgemeinen und gleichen Wahlrechtes, gegenüber der Vorkriegszeit vollzogen haben und durch deren Auswirkung gerade die innere Grundlage der gemeindlichen Selbstverwaltung erschüttert wurde.

c)

Die Frage der finanzwissenschaftlichen Rechtfertigung der Besteuerung des Existenzminimums ist die eigentliche Grundfrage, die unabhängig von den finanzwirtschaftlichen und finanzpolitischen Zielsetzungen gelöst werden muß und nach deren Beantwortung erst die Möglichkeiten der Ausgestaltung der Besteuerung des Existenzminimums unter wirtschafts- und finanzpolitischen Gesichtspunkten geprüft werden können.

Die Einkommenbesteuerung beruht auf dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des einzelnen Staatsbürgers. Diesem Grundsatze ist durch Freilassung bestimmter Einkommensteile nach dem Familienstand des Besteuerten und durch die progressive Gestaltung des Tarifes, im besonderen aber durch die Freilassung des Existenzminimums von der Besteuerung, Ausdruck verliehen. Durch einheitliche rechnungsmäßige Fixierung des Existenzminimums auf einen bestimmten Geldbetrag für das ganze Reich wird dem zugrunde liegenden Prinzip nicht Rechnung getragen. Das Existenzminimum läßt sich nicht nominell einheitlich für das ganze Reich festlegen. Es kommt auf das reale Daseinsminimum an. Die Forderung nach realer Gleichheit des Minimums bedingt aber örtlich verschiedene nominelle Ungleichheit, denn die Lebenshaltungskosten sind örtlich überall verschieden[4]).

---

[4]) Es sei an dieser Stelle die Frage aufgeworfen, ob nicht auch (unabhängig von der örtlichen Verschiedenheit der Lebensunterhaltungskosten) das reale Existenzminimum örtlich verschieden hoch veranschlagt werden darf. So z. B. gilt es als natürlich, daß der großstädtische Industriearbeiter seinen Lebensunterhalt auf „anspruchsvollere" Weise befriedigt als der ländliche Arbeiter, dessen Ansprüche im allgemeinen verhältnismäßig primitiv sind. Der Großstädter ferner benötigt im allgemeinen erfahrungsgemäß eine konzentriertere und verfeinertere Ernährung als der in ländlichen Bezirken wohnende Mensch, dessen Ernährung verhältnismäßig weniger teuer zu sein braucht. Es dürfte indessen nicht unbedenklich sein, diese Beispiele etwa dadurch zu verallgemeinern, daß man je nach der an der Bevölkerung gemessenen Größenordnung der Kommunen verschiedene reale Existenzminima fixieren wollte. Was nämlich in dem erstgenannten Beispiel für den Arbeiterstand zutreffen mag, gilt für andere Berufsstände überhaupt nicht oder in anderem Maße. Im Hinblick auf das zweite Beispiel ist ferner zu beachten, daß die Beschäftigungsweise und der Siedlungscharakter des Gemeinwesens — eine große Stadt kann „ländlich", eine Kleinstadt „großstädtisch" sein — die erwähnte Erfahrungstatsache bestimmt.

Aus dieser Tatsache ergibt sich, daß unter dem Gesichtspunkte des Charakters der Einkommensteuer als einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die einheitliche nominelle Fixierung des Existenzminimums vom Standpunkte steuerlicher Gerechtigkeit aus bei aller Vorsicht, mit der ein solches Wertungsurteil abzugeben ist, als ungerecht bezeichnet werden muß, da der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzt wird.

Es mag zur Veranschaulichung das nachstehende Beispiel angeführt sein, das die Gehalts- und Steuerberechnung eines im fünften Dienstjahre stehenden ledigen Regierungsrates in zwei verschiedenen Ortsklassen darstellt.

	Sonder-Klasse	Orts-Klasse D
Grundgehalt, Gruppe 2 b	5 200.—	5 200.—
Wohnungsgeld IV. Klasse	1 152.—	474.—
Jahresgehalt . .	6 352.—	5 674.—
steuerfreies Existenzminimum	1 200.—	1 200.—
verbleibt zu versteuern (abgerundet)	5 150.—	4 470.—
Die Steuer beträgt 10 Prozent = ...	515.—	447.—

Es ist zu berücksichtigen, daß das Realgehalt in beiden Klassen das gleiche sein soll; den örtlichen Verschiedenheiten der Lebenshaltungskosten Rechnung zu tragen, ist der Sinn des verschieden hohen Wohnungsgeldes. Die Berechnung aber ergibt, daß trotz der zu unterstellenden Gleichheit des Realgehalts der Beamte in der Sonderklasse eine Einkommensteuer zahlt, die 8,1 Prozent seines Gehalts ausmacht, während der in der Ortsklasse D nur 7,8 Prozent entrichtet. Das Existenzminimum des Beamten der Gehaltsklasse D würde sich bei Anpassung an das mit 1200,— RM. als richtig unterstellte Existenzminimum des Beamten der Sonderklasse auf 1070,— RM.[5]) belaufen, und es würde die von ihm billigerweise zu zahlende Mehrsteuer 13,— RM.[6]) betragen.

Das geltende steuerfreie Existenzminimum der Reichseinkommensteuer mag unter Berücksichtigung der Lebenshaltungskosten in einer Gruppe teuerster Orte festgestellt sein, oder es mag den Lebensbedin-

---

[5]) $\frac{1200 \cdot 5674}{6352}$ = (rund) 1070.

[6]) 5674 — 1070 = (abgerundet) 4600; 10 % = 460; 460 — 447 = 13.

gungen einer Kategorie mittlerer Orte entsprechen, — in Wahrheit wird es sich als finanzpolitisches Kompromiß ergeben haben — steuerwirtschaftlich relevant ist allein, daß die dem allgemein gültigen Existenzminimum entsprechende Steuer auch in den teuersten Orten tragbar sein muß. Daß das der Fall ist, wird im Ernste wohl kaum bezweifelt werden. Daraus aber folgt, daß wenigstens[7]) im Verhältnis der niedrigeren Lebenshaltungskosten das Existenzminimum gegenüber einem teuersten Orte in allen billigen und billigeren Orten eine Herabsetzung verträgt.

Einer solchen realen Angleichung der örtlichen Existenzminima stehen große Schwierigkeiten gegenüber, insbesondere wird es nicht einfach sein, einen festen und zutreffenden Maßstab für ihre Aufstellung zu finden. Gleichwohl sind in dem nachfolgenden, die Ausgestaltung der Besteuerung des Existenzminimums behandelnden Abschnitt Wege zur Durchführung einer örtlich differenzierten Festsetzung des steuerfreien Einkommens gewiesen.

Mit dem Nachweis dieser Zusammenhänge ist indessen nur die Möglichkeit einer örtlich differenzierten Herabsetzung des Existenzminimums erwiesen, die unter der Voraussetzung der Gleichmäßigkeit der Einkommenbesteuerung besteht.

Die relative Gleichmäßigkeit der steuerlichen Gesamtbelastung aller deutschen Staatsbürger ist durch das gegenwärtige Reichssteuersystem zwar erstrebt, indem eine einheitliche Besteuerung des Einkommens und des Vermögens und ein einheitliches System der Verkehrs- und Verbrauchsbesteuerung für das ganze Reich vorhanden ist. Tatsächlich aber hat sie nie bestanden, da die Landes- und Gemeindesteuern nach ihrer Ausgestaltung und nach Art und Umfang ihrer Erhebung Verschiedenheiten aufweisen. Die Gleichmäßigkeit der Belastung durch Steuern des Reichs, der Länder und der Gemeinden ist so als allgemeiner finanzpolitischer Grundsatz der Besteuerung nur in beschränktem Maße verwirklicht; sie wird außerdem durch die Einführung des Zuschlagsrechtes zur Einkommensteuer, das weitere Möglichkeiten einer örtlich unterschiedlichen Gesamtbelastung mit sich bringt, beeinträchtigt werden. Indem die Kommune mit der Einführung des Zuschlagsrechtes über das Ausmaß der kommunalen Einkommenbesteuerung bestimmt, entscheidet sie auch mit über den Umfang der Einkommenbesteuerung schlechthin im Rahmen der gesamten Steuerbelastung. Da ihr überdies auch das Ausmaß der Ertragsbesteuerung entscheidend in die Hand gegeben ist, so darf man ihr billigerweise auch die Festsetzung der Höhe des steuerfreien Existenzminimums einräumen. Die finanzpolitische Rechtfertigung hierfür ergibt sich auch aus der Tatsache, daß das steuerfreie Existenzminimum keine feste, nominelle oder absolute Größe dar-

———

[7]) Vergl. Fußnote S. 39.

stellt, die errechnet werden kann, sondern je nach Zweckmäßigkeit, Nützlichkeit oder Dringlichkeit gefunden werden muß.

Gegen die Einräumung des Rechtes der selbständigen Festsetzung des steuerfreien Existenzminimums durch die Gemeinden sind jedoch Bedenken geltend zu machen. Es ist einmal die Tatsache, daß das im steuerfreien Existenzminimum ausgedrückte physisch-soziale Daseinserfordernis wegen des hohen Grades seiner Unentbehrlichkeit für die Masse der kleinen Einkommenbezieher es nur sehr schwer verträgt, wenn man es für die Zwecke der Besteuerung verkürzt. Die Herabsetzung des Existenzminimums wird zudem die Bezieher der kleinsten Einkommen relativ härter treffen als die Bezieher der größeren Einkommen. Diese befriedigen mit steigendem Einkommen neben dem physisch-sozialen Daseinserfordernis zunehmend höhere Bedürfnisse (Bildungs-, Kultur- und Luxusbedürfnisse). Sie kürzen bei Herabsetzung des steuerfreien Existenzminimums ein zuletzt befriedigtes Bedürfnis, das sozial entbehrlicher ist als dasjenige Bedürfnis, auf dessen Befriedigung der kleine Einkommenbezieher bei Kürzung des Existenzminimums verzichten muß.

Dazu kommt ferner noch ein rein politischer Gesichtspunkt. Die Ungleichheit der örtlichen steuerlichen Existenzminima muß bei der heutigen Wirtschaftsverfassung — man denke beispielsweise daran, daß Arbeiter aus Vororten mit verschieden hohen steuerlichen Existenzminimen bei gleichen Lebensbedingungen und gleichem Einkommen in derselben benachbarten Großstadt arbeiten — gerade auf die breite Masse der Bevölkerung sich höchst unangenehm auswirken.

So ist denn die Gewährung des Rechtes zur schlechthin *autonomen Festsetzung des Existenzminimums* an die Gemeinden finanzpolitisch trotz grundsätzlicher Rechtfertigung nicht unbedenklich.

Der Charakter der Einkommensteuer als einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kommt in der Steuerprogression am deutlichsten zum Ausdruck. Es liegt der Gedanke zugrunde, daß mit wachsendem Einkommen die Wichtigkeit der Bedürfnisse, die durch dieses Einkommen befriedigt werden, sinkt und daß folglich unter dem Gesichtspunkt der Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit der Einkommenbesteuerung mit steigendem Einkommen die Befriedigungsmittel in höherem Maße, d. h. progressiv, zu entziehen sind[8]). Die Wertung der Wichtigkeit der Bedürfnisse liegt bei der Gesamtheit, die die Steuerprogression festsetzt. Aus der Tarifgestaltung der gegenwärtigen Reichseinkommensteuer ergibt sich die vom Reiche angenommene Skala für die Wichtigkeit der durchschnittlich mit steigendem Einkommen zu

[8]) Ritschl, Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung. a. a. O. S. 189 ff.

befriedigenden Bedürfnisse. Auf der Grundlage dieser vom Reiche angenommenen Skala verkörpert das Existenzminimum die Befriedigungsmittel für individuelle Bedürfnisse von der höchsten sozialen Wichtigkeit. Seine Steuerfreiheit ergibt sich nach Ritschl grundsätzlich deshalb, weil es unwirtschaftlich wäre und dem „Grundsatz der wirtschaftlich verhältnismäßigen Kürzung der dem Einzelbedürfnisse dienenden Güterstände zugunsten wichtigerer Gesamtheitsbedürfnisse" widerspräche[9]), wenn man diese Befriedigungsmittel kürzen wollte.

Bei der Gewährung des prozentualen Zuschlagsrechtes wird nun bei einem bestimmten Prozentsatz der Zuschlagshöhe die normale der Tarifgestaltung der Reichseinkommensteuer entsprechende Besteuerung erreicht sein. Eine diesen normalen Stand — er mag bei Erreichung einer Zuschlagshöhe von 100 Prozent gegeben sein — überschreitende Zuschlagshöhe nimmt generell eine stärker-sinkende Wichtigkeit der mit wachsendem Einkommen zu befriedigenden Bedürfnisse an, die Unterschreitung der normalen Zuschlagshöhe aber im Gegenteil eine dem normalen Stande gegenüber schwächer-sinkende Wichtigkeit der Bedürfnisse. Daraus ergibt sich folgerichtig, daß der Erhöhung der Zuschläge über den Normalbetrag hinaus eine Herabsetzung des steuerfreien Daseinserfordernisses entsprechen wird, während andererseits bei einer den normalen Stand unterschreitenden Zuschlagshöhe eine Heraufsetzung des Existenzminimums möglich ist.

Es ist nach den vorstehenden Ausführungen zwar gerecht und billig, das Existenzminimum unter Berücksichtigung der Lebenshaltungskosten in allen billigeren Orten herabzusetzen, es mag auch gerechtfertigt sein, die Höhe der Zuschläge mit der des steuerfreien Existenzminimums mit der Maßgabe zu verkoppeln, daß bei steigender Zuschlagshöhe das Existenzminimum herabgesetzt wird — eine Grenze aber muß immer vorhanden sein, unterhalb deren die Verpflichtung zur Zahlung einer Einkommensteuer wegfällt. Diese Grenze dürfte zweckmäßig in der Höhe des Betrages gegeben sein, den man den Vollerwerbslosen aus der Arbeitslosenversicherung zahlt, „denn es würde eine Sinnlosigkeit bedeuten, die Beträge, welche die öffentliche Hand als Mindestmaß eines notdürftig zu fristenden Lebens verteilt, auch noch zur direkten Steuer heranzuziehen"[10]).

So ist denn das Ergebnis der bisherigen Untersuchung dahin zusammenzufassen, daß durch Herabsetzung des reichseinkommensteuerfreien Betrages bis zur Höhe eines Mindestdaseinserfordernisses die Möglichkeit einer Besteuerung des reichssteuerfreien Existenzminimums gegeben ist. Eine absolute Besteuerung des Existenzminimums der

---

[9]) Vergl. Ritschl, a. a. O. S. 189 ff.

[10]) Hensel, Gutachten. a. a. O. S. 82.

Reichseinkommensteuer durch die Gemeinden ist finanzwissenschaftlich nicht gerechtfertigt. Sie würde dem System der modernen Einkommenbesteuerung, bei der die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als Prinzip der Besteuerung gilt, widersprechen. Es ist dies eine Folgerung aus den oben wiedergegebenen Wesenszügen der progressiven Einkommensteuer, die hier nicht wiederholend begründet zu werden braucht.

Man sollte sich ganz allgemein davor hüten, die Grundsätze der modernen Einkommenbesteuerung, die sich im Laufe der Entwicklung herausgebildet haben, leichthin beiseite zu schieben. Nichts anders nämlich dürfte die absolute Besteuerung des reichseinkommensteuerfreien Existenzminimums bedeuten, die an alte Formen der Einkommenbesteuerung, an die alte Kopfsteuer und, je nach ihrer Gestaltung, an die spätere proportionale Einkommenbesteuerung erinnert und die bei ihrer Einführung das feine organische Gebilde der progressiven Einkommensteuer notwendigerweise verwirrt.

d)

Hinsichtlich der Ausgestaltung der Besteuerung des Existenzminimums ergeben sich zahlreiche Möglichkeiten. Es handelt sich hier um die praktisch-formelle Seite des Problems, deren abschließende Behandlung nicht Gegenstand dieser Untersuchung sein kann. Es mögen darum einige grundsätzliche Darlegungen genügen.

Der Ausgangspunkt ist gegeben durch den erwähnten steuerwirtschaftlichen und finanzpolitischen Zweck der Maßnahme. Bezüglich des Umfanges und Ausmaßes der Heranziehung des Existenzminimums zur kommunalen Zuschlagsbesteuerung sind die Resultate der Untersuchung über die Rechtfertigung dieser Besteuerung maßgebend.

Die erwiesene Möglichkeit einer örtlich differenzierten Herabsetzung des Existenzminimums der Reichssteuer läßt es angängig erscheinen, durch Reichsgesetz Grenzen festzulegen, innerhalb deren im Rahmen der kommunalen Zuschlagsbesteuerung die Heranziehung des reichssteuerfreien Existenzminimums zu geschehen hat. Solche Grenze würde sich für die einzelnen Orte bezw. Gruppen von Orten unter Berücksichtigung der in ihnen maßgebenden Lebenshaltungskosten finden lassen, wobei als Maßstab amtlich festgestellte Teuerungszahlen dienen könnten. Die Feststellung solcher Grenzen kann indessen auch vorteilhaft in Anlehnung an die bei der Beamtenbesoldung üblichen Ortsklassen geschehen, indem man diesen Ortsklassen entsprechende gestaffelte Existenzminima festlegt und ihren Geltungsbereich analog bestimmt.

Daß eine derartige schematische Gruppenregelung mit gewissen Ungleichmäßigkeiten und Härten verbunden sein wird, läßt sich nicht ableugnen. Immerhin aber wird abzuwägen sein, ob nicht der Vorteil

einer solchen Festlegung stärker ist als die sich dagegen erhebenden Bedenken.

Die gemäß den Lebenshaltungskosten örtlich differenzierte Herabsetzung des Existenzminimums bietet nicht allen Kommunen gleiche Chancen. Sie schließt die Gruppe der teuersten Orte, deren „kommunales" Existenzminimum sich mit dem reichssteuerfreien Existenzminimum decken wird, von vornherein von der Möglichkeit, dieses durch Herabsetzung zu besteuern, aus, und sie bietet allen übrigen billigen und billigeren Kommunen qualitativ und quantitativ verschiedene Möglichkeiten. Trotz solcher örtlichen Verschiedenheit der Wirkung einer solchen Maßnahme aber bedeutet diese, finanzwissenschaftlich gesehen, einen gerechten Ausgleich; durch sie wird eine reale Angleichung der Existenzminima im Bereiche des ganzen Reiches erreicht, die, wie oben dargelegt, unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als gerecht bezeichnet werden muß. Erst bei solcher Festsetzung eines überall gleich hohen realen Existenzminimums wird in den einzelnen Kommunen das richtige Verhältnis derer, die steuerfrei sind, zu denen, die wegen Erreichung oder Ueberschreitung des „kommunalen" Existenzminimums einkommensteuerzuschlagspflichtig werden, erreicht, während bei Beibehaltung des nominell gleichen reichseinkommensteuerfreien Minimums in allen billigen und billigeren Orten die Zahl der Zuschlagssteuerpflichtigen relativ kleiner ist, als in dem teuersten Orte bezw. in einer Gruppe teuerster Orte.

Der steuerwirtschaftliche Zweck der Ausweitung bestehender Einnahmemöglichkeiten wird durch diese Maßnahme zwar nur unvollkommen erreicht. Indessen sollte die Tatsache der örtlich relativen Verschiedenheit bezw. des völligen Ausfalles der Ausweitungsmöglichkeit kein Hinderungsgrund zu realer Angleichung der Existenzminima sein. Das Zuschlagsrecht ist ohnehin, wie noch näher dargelegt wird, nur unter der Voraussetzung eines sorgfältig auszuarbeitenden interkommunalen Lastenausgleichs möglich, dem die Aufgabe zufallen würde, eine solchermaßen entstehende Ungleichmäßigkeit auszugleichen[11]).

Im Hinblick auf den finanzpolitischen Zweck wird sich eine solche relative Herabsetzung des Existenzminimums auch örtlich verschieden auswirken. Je nach dem Teuerungsstand wird die durch solche Erweiterung der Zuschlagsbesteuerung erzielte Vergrößerung des Kreises

---

[11]) Man darf auch nicht außer acht lassen, daß die differenzierte Herabsetzung des Existenzminimums eine Maßnahme ist, durch welche die Steuerquelle Einkommen eine mögliche und gerechte weitere Ausschöpfung erfährt, die durchweg den Gemeinden zugute kommt. Die Vollständigkeit der Maßnahme wäre allerdings erst dann gegeben, wenn man sie auch auf die Einkommenbesteuerung des Reiches ausdehnte, d. h. wenn man grundsätzlich auch das reichseinkommensteuerfreie Existenzminimum örtlich differenzierte.

der Pflichtigen größer oder kleiner oder, in einem teuersten Orte, gar nicht vorhanden sein. Die Tatsache der örtlich relativ ungleichmäßigen Zunahme der Zahl der Einkommensteuerzuschlagspflichtigen ist aber an sich unbedeutend; von Belang ist allein, daß bei einer Gesamtbeurteilung die Zahl der Steuerpflichtigen eine Zunahme erfährt.

Die Einführung der gemäß den örtlichen Lebenshaltungskosten differenzierten Existenzminima ist natürlich als bindende Maßnahme gedacht: die Gemeinden müssen diese „kommunalen" Existenzminima bei ihrer Zuschlagsbesteuerung grundsätzlich anwenden. Es erscheint darüber hinaus ebenfalls geboten, den Gemeinden bei Ueberschreiten eines normalen Zuschlages die weitere Herabsetzung des Existenzminimums zur Pflicht zu machen. Die finanzwissenschaftliche Rechtfertigung hierfür wurde oben dargelegt. Sie zeigte, daß eine Veränderung der Höhe des Existenzminimums eine notwendige und logische Konsequenz einer von einer bestimmten Norm abweichenden Zuschlagshöhe sei[12]).

Damit wird die *eigentliche Besteuerung* des („kommunalen") Existenzminimums[13]) an eine Voraussetzung geknüpft. Die Erweiterung der Zuschlagsbesteuerung durch Einbeziehung des steuerfreien Existenzminimums ist in erster Linie aus der Erwägung heraus gerechtfertigt, daß die dadurch erreichte Erweiterung des Kreises der Pflichtigen zur Hebung der Selbstverantwortung und damit zu sparsamer Finanzwirtschaft führt. Demgegenüber tritt der steuerwirtschaftliche in der Ausweitung der kommunalen Einnahmemöglichkeiten liegende Zweck zurück. Die kommunale Besteuerung des reichseinkommensteuerfreien Existenzminimums durch dessen örtliche Differenzierung nach Maßgabe der Lebenshaltungskosten (uneigentliche Besteuerung des Existenzminimums) entspricht in gleicher Weise dem finanzpolitischen wie dem steuerwirtschaftlichen Zweck; der Kreis der Pflichtigen steigt und auch die Einnahmen erfahren eine zweifellos nicht unerhebliche Steigerung. Es dürfte aber feststehen, daß die möglichen Mehreinnahmen, die sich aus einer weiteren Besteuerung des Existenzminimums durch Heranziehung des „kommunalen" Minimums (eigentliche Besteuerung des Existenzminimums) ergeben, im Verhältnis zu den gesamten Einnahmen aus der Zuschlagsbesteuerung gering sein werden, daß sie insbesondere den Aufwand und die Arbeit nicht lohnen, die selbst bei vereinfachten Methoden zur Erhebung dieses Zuschlagsteiles erforderlich sind. Daraus aber folgt, daß die Besteuerung des „kommu-

---

[12]) Vergl. vorstehend S. 43.

[13]) Die je nach den Lebenshaltungskosten örtlich verschiedene nominelle Festsetzung des Existenzminimums und dessen Zugrundelegung bei der Gemeindezuschlagsbesteuerung mag als uneigentliche Besteuerung des Existenzminimums gelten.

nalen" Minimums nur dann geboten ist, wenn die Notwendigkeit einer gesteigerten Selbstverantwortung und einer erhöhten Sparsamkeit vorliegt. Das aber dürfte im allgemeinen nur dann der Fall sein, wenn die Einkommensteuerzuschläge selbst eine normale Grenze überschreiten.

Die Tatsache, daß die beschließenden kommunalen Körperschaften zufolge ihrer politischen und sozialen Zusammensetzung von sich aus wenig Neinung zu jeglicher Art einer Heranziehung des steuerfreien Existenzminimums zur Einkommen-Zuschlagsbesteuerung haben werden, macht es erforderlich, den Gemeinden auch die Heranziehung des „kommunalen" Existenzminimums im Falle der gegebenen Voraussetzung zur Pflicht zu machen.

Es empfiehlt sich wegen der oben angeführten Bedenken[14]) nicht, den Gemeinden das voraussetzungslose Recht zur autonomen Gestaltung des Existenzminimums, das praktisch natürlich nur auf die Möglichkeit weiterer Herabsetzung hinausliefe, zu geben. Es muß überdies stark bezweifelt werden, ob die beschließenden Gemeindeparlamente von sich aus Neigung haben werden, von einem solchen „Rechte" Gebrauch zu machen.

Es ist oben angeführt worden, daß die Besteuerung des steuerfreien Existenzminimums nicht unbegrenzt und absolut möglich ist[15]). Die Grenze müßte durch Reichsgesetz festgestellt werden; es empfiehlt sich, sie analog der ortsklassenmäßigen Festsetzung der differenzierten kommunalen Existenzminima auch ortsklassenmäßig festzusetzen.

Es erscheint ratsam, für die Besteuerung des kommunalen Existenzminimums eine möglichst praktische Methode zu finden. Das alte preußische Einkommensteuergesetz mit seinen fingierten Grundbeträgen für die Besteuerung der staatssteuerfreien Einkommen bis 900,— Mark mag hier das Vorbild geben. Es empfiehlt sich, daß reichsgesetzlich vorgeschrieben wird, daß bei Ueberschreitung einer normalen Zuschlagshöhe je nach dem Grade der Ueberschreitung in mehreren Klassen eine Herabsetzung der örtlichen Existenzminima (, die je nach Ortsklassen verschiedene Höhe haben,) erfolgt. Diese Existenzminima stellen dann die Größe dar, bis zu welcher Einkommen der zusätzlichen kommunalen Zuschlagsbesteuerung (kommunaler Sonderzuschlag) unterliegen, während die den einzelnen Größenklassen entsprechenden Steuergrundbeträge der Berechnung des jeweils geltenden kommunalen Zuschlages zugrunde liegen.

Der Veranschaulichung mag das nachfolgende Schema dienen, in welchem die vorstehend gemachten Vorschläge in einer einfachen Form realisiert sind. Dabei sei betont, daß es bei dieser Aufstellung weniger

---

[14]) Vergl. vorstehend S. 42.

[15]) Vergl. vorstehend S. 43/44.

auf die Zahlen der steuerfreien Einkommen und der Steuergrundbeträge ankommt als auf das Schema selbst.

	Sonder-Klasse		Ortsklasse							
			1		2		3		4	
	jährlich	monatlich	jährlich	monatlich	jährlich	monatlich	jährlich	monatlich	jährlich	monatlich
Reichseinkommensteuerfreies Existenzminimum	1200	100	1200	100	1200	100	1200	100	1200	100
Kommunal.Existenzminimum	1200	100	1080	90	960	80	840	70	720	60
niedrigste Grenze des kommunalen Existenzminimums . .	840	70	720	60	600	50	480	40	360	30
Sonderzuschlag:										
1. bei Zuschlagshöhe von 100 bis x % beträgt das Existenzminimum (Grenze der Steuerfreiheit)	1080	90	960	80	840	70	720	60	600	50
und der Grundbetrag der Sondersteuer	6.–	0.50	6.–	0.50	6.–	0.50	6.–	0.50	6.–	0.50
2. bei Zuschlagshöhe von x bis y % beträgt das Existenzminimum	960	80	840	70	720	60	600	50	480	40
und der Grundbetrag der Sondersteuer	12.–	1.–	12.–	1.–	12.–	1.–	12.–	1.–	12.–	1.–
3. bei Zuschlagshöhe von über y % beträgt das Existenzminimum	840	70	720	60	600	50	480	40	360	30
und der Grundbetrag der Sondersteuer	18.–	1.50	18.–	1.50	18.–	1.50	18.–	1.50	18.–	1.50

Die Besteuerung des Existenzminimums ist ein Glied im Rahmen der kommunalen Zuschlagsbesteuerung, ähnlich wie diese sich in das kommunale Steuersystem einfügt. Es empfiehlt sich darum aus Gründen einer finanzpolitischen Logik, Voraussetzungen, unter denen sie eintreten soll, unmittelbar nur an Tatsachen, die in der Zuschlagsbesteuerung selbst gegeben sind, zu knüpfen und dazu nicht außerhalb des Zuschlagsrechtes liegende Tatbestände heranzuziehen. Es sind von namhaften Finanzpolitikern Vorschläge über eine Verbindung der Besteuerung des Existenzminimums mit der Höhe der Realsteuerzuschläge gemacht worden. Diese finanzpolitisch sinnvolle und zweckentsprechende

Beziehung ist nicht unbedingt abzulehnen. Die Notwendigkeit positiver gesetzlicher Relationsbestimmungen hinsichtlich der Realsteuer- und der Einkommensteuerzuschläge wird auch in dieser Arbeit anerkannt. Wenn nun aber die Besteuerung des Existenzminimums von der Höhe der Einkommensteuerzuschläge abhängig gemacht wird und diese ihrerseits mit der Höhe der Realsteuerzuschläge relationiert sind, dann ist auch indirekt eine Verbindung zur Höhe der Realsteuerzuschläge hergestellt.

Schließlich muß noch die entscheidende Frage nach dem Umfange des Kreises derer, die von der Besteuerung des Existenzminimums betroffen werden sollen, geklärt werden. Sollen in die sich durch Herabsetzung des reichseinkommensteuerfreien Existenzminimums ergebende gemeindliche Einkommen-Zuschlagsbesteuerung nur diejenigen einbezogen werden, die überhaupt Reichseinkommensteuer zahlen bezw. für die Lohnsteuer entrichtet wird, oder soll sich die Besteuerung auch auf diejenigen erstrecken, deren Einkommen zwar unter dem reichseinkommensteuerfreien Existenzminimum bleibt, bei denen es aber das kommunale Existenzminimum erreicht und übersteigt.

Die Beantwortung dieser Frage ist einerseits im Hinblick auf den zweifachen (steuerwirtschaftlichen und finanzpolitischen) Zweck der Heranziehung des Existenzminimums zur Zuschlagsbesteuerung wichtig, andererseits aber ist sie von grundsätzlicher Bedeutung.

Steuerwirtschaftlich gesehen, liegt in beiden Fällen eine Ausweitung der kommunalen Steuereinnahmen vor. Diese ist aber bei der Ausdehnung der Besteuerung auf diejenigen Personen, deren Einkommen das reichssteuerfreie Existenzminimum nicht erreicht, noch erheblich größer, als bei einer Beschränkung auf die nur der Reichssteuer unterliegenden Pflichtigen. Zahlenmäßige Anhaltspunkte geben die vom Statistischen Reichsamt veröffentlichten Statistiken über die Ergebnisse des Steuerabzuges von Arbeitslohn im Jahre 1926 und der Einkommensteuerveranlagung des gleichen Jahres[16]). Die Zahl der der Lohnsteuer unterliegenden Einkommenbezieher betrug 23 246 204, davon wurden 12 492 262 = 54 Prozent mit der Steuer belastet, während 10 753 942 = 46 Prozent wegen Nichterreichens des Existenzminimums unbesteuert bezw. aus Gründen verschiedener Art (Zahl der Familienmitglieder, Höhe der Werbungskosten usw.) von der Steuer befreit waren. Bei der veranlagten Einkommensteuer verschiebt sich das Verhältnis zugunsten der von der Steuer Belasteten. 3 763 426 wurden veranlagt, davon wurden 2 948 369 = 78 Prozent belastet, 815 057 = 22 Prozent

---

[16]) Der Steuerabzug vom Arbeitslohn im Jahre 1926. Bd. 359 der Statistik des Deutschen Reiches. Berlin 1929, und Die Reichsergebnisse der Einkommensteuerveranlagung für 1926. Wirtschaft und Statistik. 9. Jahrg. 1929 Nr. 10 S. 422 ff.

gingen unbesteuert oder befreit aus. Bei einer Addition ergeben sich folgende Zahlen[17]):

Gesamtzahl der Steuerpflichtigen	27 009 630	
Gesamtzahl der Belasteten	15 440 631	= 57 Prozent
Gesamtzahl der Unbesteuerten und Befreiten	11 568 999	= 43 Prozent.

Ueber das Ausmaß des möglichen Mehraufkommens bei Ausdehnung der Besteuerung des Existenzminimums auf diejenigen Personen, deren Einkommen das Existenzminimum der Reichssteuer nicht übersteigt, lassen sich positive Berechnungen natürlich nicht aufstellen, denn es fehlt eine Statistik der Einkommen der Befreiten und Unbelasteten, und es ist die Form ihrer Besteuerung ja auch nicht einheitlich festgelegt. Immerhin läßt die Tatsache, daß mehr als 40 Prozent der rund 27 Millionen Einkommenbezieher des Reichs wegen Nichterreichung des Existenzminimums und aus anderen Gründen — hier handelt es sich vornehmlich um Familienermäßigungen, durch die das steuerfreie Mindesteinkommen weiter heraufgesetzt wird — unbesteuert und befreit ausgehen, darauf schließen, daß es keineswegs unerhebliche Mehraufkommen sind, die sich bei einer kommunalen Besteuerung des Existenzminimums ergeben können.

Im Hinblick auf den finanzpolitischen Zweck geben die eben genannten Zahlen gleichfalls wertvollen Aufschluß. Liegt in der Belastung der sich vornehmlich aus Lohn- und Gehaltsempfängern zusammensetzenden breiten Masse der Bevölkerung der Zweck der Maßnahme begründet, die über Selbstverantwortung zur Sparsamkeit führen soll, dann ist der Umfang des Kreises der Betroffenen von besonderer Wichtigkeit. Man wird folgerichtig danach streben, einen möglichst großen Einwohnerkreis der Gemeinden mit der Zuschlagsbesteuerung zu erfassen. Die oben angeführten statistischen Zahlen des Jahres 1926 lassen die Vermutung gerechtfertigt erscheinen, daß sich der Kreis der von der Besteuerung des Existenzminimums betroffenen Personen bei einer Einbeziehung derer, deren Einkommen das kommunale Existenzminimum erreicht und übersteigt, ganz erheblich vergrößert.

---

[17]) Die Lohnsteuerpflichtigen, deren Lohn- und Gehaltseinkommen nach Abzug der vom Gesetz zugestandenen Ermäßigungen 8000.— RM. überschreitet, sind, da sie veranlagt werden, in den Zahlen der veranlagten Einkommensteuer enthalten. Diejenigen Einkommensteuerpflichtigen, deren Gesamteinkommen aus verschiedenen Quellen 8000.— RM. nicht übersteigt, erscheinen, da sie bezüglich ihres Lohneinkommens nicht veranlagt werden, mit diesem in der Lohnstatistik, mit ihrem anderweitigen Einkommen aber in der Veranlagungsstatistik. D. h. die Ermittlung der Gesamtzahl der Einkommensteuerpflichtigen durch Addition der Lohnsteuerpflichtigen und der Veranlagten ist nicht ganz richtig; die Gesamtzahl der Pflichtigen ist um die im Doppelberuf Tätigen mit einem Gesamteinkommen von unter 8000.— RM. zu hoch gegriffen.

Erscheint es schon im Hinblick auf den steuerwirtschaftlichen und finanzpolitischen Zweck der Besteuerung des Existenzminimums gerechtfertigt, in die kommunale Zuschlagsbesteuerung auch diejenigen einzubeziehen, deren Einkommen zwar unter dem reichseinkommensteuerfreien Existenzminimum liegt, bei denen es aber doch das gemeindliche Existenzminimum erreicht und übersteigt, so ist die in dieser Einbeziehung liegende Ausweitung des Kreises der Betroffenen auch entsprechend dem System der gegenwärtigen Einkommenbesteuerung natürlich und geboten. Es wäre vom Standpunkt steuerlicher Gerechtigkeit aus ein offenbares Unrecht, wollte man nur das Existenzminimum derer besteuern, die der Reichseinkommensteuer unterliegen. Dieses, den Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung mißachtende Unrecht müßte sich um so stärker auswirken, als alle Einkommensteuerzuschlagspflichtigen, die das reichssteuerfreie Existenzminimum nicht erreichen, schon wegen Ausfalls einer sie treffenden Einkommenbesteuerung durch das Reich bevorzugt sind.

Es sind auch von hervorragender Seite[18]) Vorschläge gemacht worden, die darauf hinzielen, die Besteuerung des reichssteuerfreien Existenzminimums nur auf die Kategorie der Lohnsteuerpflichtigen auszudehnen, die veranlagten und zu veranlagenden Einkommensteuerpflichtigen aber auszuschließen. Auch diese Regelung muß unter dem Gesichtspunkt der Allgemeinheit der Besteuerung als ungerecht abgelehnt werden. Die Beschränkung der Besteuerung auf die Lohnempfänger mag auf steuertechnische Erwägungen und auf die Ueberlegung, daß dem finanzpolitischen Zweck der Besteuerung des Existenzminimums schon durch Erfassung der Lohnsteuerpflichtigen in hervorragendem Maße Genüge getan sei, gegründet sein. Es darf aber nicht übersehen werden, daß sie der Besteuerung des Existenzminimums den Charakter einer einseitigen Sondersteuer gibt, gegen die schwere politische Bedenken zu erheben sein werden. In diesem Falle wird das vorhandene Unrecht noch insofern verstärkt, als bei den Lohnsteuerpflichtigen ohnehin eine viel restlosere und schärfere Einkommenbesteuerung stattfindet als bei den veranlagten Einkommensteuerpflichtigen.

Um die kommunale Besteuerung des Existenzminimums in solcher Allgemeinheit durchführen zu können, wäre allerdings eine erhebliche Ausdehnung des Veranlagungsgeschäftes erforderlich. Es empfiehlt sich, daß die Reichsfinanzbehörden die Veranlagung übernehmen. Es wird sich dabei gewiß ermöglichen lassen, vereinfachte Veranlagungsmethoden für die in Betracht kommenden kleineren Einkommen zu finden. Geschieht die Besteuerung des reichseinkommensteuerfreien Existenzminimums in Anlehnung an das oben wiedergegebene schema-

---

[18]) Becker, Gutachten. a. a. O. S. 35/36.

tische System, so ergäbe sich im äußersten Falle[19]) die Notwendigkeit, alle Einkommen, die das 720,— RM. betragende kommunale Existenzminimum der niedrigsten Ortsklasse überschreiten, ordentlich zu veranlagen; die zwischen diesem Betrage und dem niedrigst möglichen Existenzminimum von 360,— RM. liegenden Einkommen müßten nach ihrer Zugehörigkeit zur Gruppe der Jahreseinkommen von 360,— bis 480,— RM., 480,— bis 600,— RM. oder 600,— bis 720,— RM. von der Veranlagung erfaßt werden.

e)

Die Bedenken, die gegen die Einführung einer Besteuerung des reichseinkommensteuerfreien Existenzminimums geltend gemacht werden, dürfen an dieser Stelle nicht übergangen werden.

Man führt an, daß die Heranziehung des reichseinkommensteuerfreien Einkommenteiles dem Zuge der Entwicklung widerspreche, die dahin tendiere, den steuerfreien Einkommenteil zu erhöhen.

In den mannigfachen Vorschlägen zur Finanz- und Steuerreform, die in jüngster Zeit vorgelegt worden sind, wird in der Tat die Heraufsetzung des steuerfreien Einkommenteiles immer wieder gefordert. Die erste Gruppe dieser Reformer fordert eine Erhöhung auf 2400,— bis 3000,— RM. Hier ist vornehmlich Stolper zu nennen, der in seinem Finanzplan für eine Heraufsetzung des Existenzminimums auf 3000,— Reichsmark eintritt[20]). Der frühere Reichsfinanzminister Reinhold, in dessen Steuerreformplänen Gedankengänge Stolpers des öfteren wiederkehren, verlangt eine Heraufsetzung auf 2400,— RM.[21]). Eine andere Gruppe der Reformer fordert einen weitgehenden Abbau der Einkommensteuer und in Verbindung damit eine sehr starke Heraufsetzung des steuerfreien Einkommenteiles. Zu erwähnen ist vor allem der Vorschlag von Valentinus, der in seinem Entwurf eines produktiven Steuerprogrammes an erster Stelle völlige Steuerfreiheit für Einkommen unter 30 000,— RM. begehrt[22]).

Eine Erhöhung der Freigrenze bei der Reichseinkommensteuer bedeutet unverkennbar ein Hemmnis für die Möglichkeit der Besteuerung des steuerfreien Existenzminimums im Rahmen der Zuschlagsbesteuerung. Die breite Masse der Gemeindebürger wird immer darin einen Widerspruch und eine „Ungerechtigkeit" erblicken, daß die Gemeinde auch den Teil des Einkommens besteuert, dessen Unantastbarkeit das Reich bei seiner Beteiligung an der Steuer anerkennt. Mit steigender Freigrenze bei der Reichseinkommensteuer wird — da die Besteuerung des reichs-

---

[19]) d. h. bezüglich der Gemeinden der niedrigsten Ortsklasse.
[20]) Stolper, Ein Finanzplan. a. a. O. S. 1399.
[21]) Reinhold, a. a. O.
[22]) Valentinus, a. a. O.

steuerfreien Existenzminimums an Umfang und Ausmaß zunimmt — diese „Ungerechtigkeit" greifbarer, der Widerstand folglich größer werden. Da die Miterfassung der kleineren Einkommen aber im Interesse der selbstverantwortlichen kommunalen Steuerautonomie als unerläßliche Voraussetzung der Wiedergewährung des Zuschlagsrechtes erachtet werden muß, so bedeutet die Heraufsetzung des reichssteuerfreien Existenzminimums auch eine Gefährdung der Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes überhaupt.

Diese Feststellung genügt in diesem Zusammenhang nicht. Es sind die Gründe für und wider die Heraufsetzung des reichssteuerfreien Existenzminimums einer Nachprüfung zu unterziehen. Sie sind finanzpolitischer, sozialpolitischer und finanzwirtschaftlicher Art.

In finanzpolitischer Hinsicht steht die Erhöhung des steuerfreien Existenzminimums in enger Wechselwirkung mit der Forderung nach Auseinanderziehung und Senkung der Steuersätze. Es handelt sich hier um eine politische Ueberlegung; die Einwilligung der beschließenden Körperschaft zu der Entlastung der Mittelschichten und großen Einkommen soll mit der Steigerung des steuerfreien Einkommens, die der Masse der Industriearbeiter, den Bauern, kleinen Handwerkern und Angestellten und Rentnern zugute kommt, erkauft werden.

Demgegenüber stehen die sozialpolitischen Erwägungen hintan. Reinhold führt zwar als Folge der Maßnahme die Erhöhung des Reallohnes und eine Besserung der Lebenshaltung der großen Masse des Volkes an, aber dieses Argument vermag bei den anderen Reformern nicht durchzudringen, weil sie ja neben der Reform der Einkommenbesteuerung eine ausgiebige Steigerung der Verbrauchsabgaben in ihr Programm aufnehmen.

Der Gedanke, auf dem Wege einer großen Finanz- und Steuerreform eine Verlagerung der Steuerlast von der direkten auf die indirekte Seite vorzunehmen, gibt auch im Programm Valentinus' den Ausschlag, in welchem die Ausfälle der Einkommensteuer durch eine Erhöhung der allgemeinen Umsatzsteuer ausgeglichen werden sollen. Solche Umschichtung der Steuerlast aber nimmt, wie eben gesagt, der Maßnahme der Heraufsetzung des steuerfreien Einkommenteiles ihre sozialpolitische Funktion.

Die finanzpolitische Erwägung sagt über die finanzwissenschaftliche Berechtigung der Erhöhung des steuerfreien Einkommenteiles so gut wie nichts. Im Vordergrund steht hier allein die im Interesse der Kapitalbildung gewünschte Senkung der Steuersätze für die mittleren und hohen Einkommen. Um sie bei dem gegenwärtigen parlamentarisch-demokratischen System zu ermöglichen, verfährt man nach der alten Regel des do ut des, nicht ohne dabei den weiteren Gedanken zu hegen, die in der Heraufsetzung des Existenzminimums liegende Gegengabe für eine allgemeine Senkung der Einkommensteuer durch eine Erhöhung

gewisser Massensteuern doch wiederum auszugleichen. Solcherlei finanzpolitische Erwägungen scheiden bei dieser Untersuchung natürlich grundsätzlich aus.

So bleibt denn allein die finanzwirtschaftliche Begründung bestehen. Ihr ist in der Tat eine hohe Berechtigung nicht abzusprechen. Annähernd 90 Prozent aller Lohnsteuerpflichtigen bezogen im Jahre 1926 ein Einkommen unter 3000,— RM. Diese 90 Prozent aber bringen keine 60 Prozent der gesamten Einnahmen aus der Lohnsteuer auf; Einkommen bis zu 1500,— RM. haben rund 57 Prozent der Lohnsteuerpflichtigen jenes Jahres, die Lohnsteuer dieser Hälfte der Lohnsteuerpflichtigen erbringt aber nur 181 Millionen und damit nicht ein Fünftel des gesamten Lohnsteueraufkommens. Bei der veranlagten Einkommensteuer ist das Ergebnis ähnlich geartet. Veranlagt wurden 1926 3 763 426, unbesteuert und befreit waren 815 057. 2 005 384 = 68 Prozent der belasteten Steuerpflichtigen von 2 948 369 hatten ein Einkommen von unter 3000,— RM., sie brachten jedoch nur 147,5 Millionen = 11,5 Prozent der gesamten Einnahmen aus der veranlagten Einkommensteuer von 1 285 Millionen. Diese Zahlen[23]) sprechen eine deutliche Sprache. Sie machen es offensichtlich, daß durch Heraufsetzung des steuerfreien Einkommenteiles eine außerordentlich hohe Einsparung der Einhebungskosten möglich ist, die bei der Lohnsteuer vornehmlich privater Art sind, während sie bei der veranlagten Einkommensteuer den Staatshaushalt belasten.

Es fragt sich, welche Gegengründe ins Feld zu führen sind. Nach den vorerwähnten Statistiken beläuft sich im Jahre 1926 die Summe der Steuereinnahmen bei der veranlagten Einkommensteuer und bei der Lohnsteuer in den Einkommengruppen bis 3000,— RM. auf insgesamt rund 740 Millionen. Auf eine solche Steuereinnahme wird man gegenwärtig und auch wohl in Zukunft nicht verzichten können, denn die ersatzweise Ausweitung der sogenannten indirekten Besteuerung ist schon deshalb nicht möglich, weil sie ja auch an die Stelle der aus finanzpolitischen Erwägungen für dringend notwendig erachteten Senkung der Steuersätze für die mittleren und hohen Einkommenstufen treten soll. Ueberdies wird heute von finanzwissenschaftlicher Seite allgemein die Rechtfertigung der hohen Steuersätze bei den alten Ertragsteuern, im besonderen die Rechtfertigung der Gewerbesteuer überhaupt, angezweifelt und deren Beseitigung gefordert[24]). Aber auch für die bei Einschränkung der Ertragsbesteuerung in Betracht kommenden Steuerausfälle müßten neue Steuerquellen erschlossen werden, und es bietet auch für diesen Fall der Rückgriff auf die indirekten Abgaben die einzige Möglichkeit.

---

[23]) Siehe Fußnote auf S. 49.

[24]) Most, Zur Finanz- und Steuerreform. a. a. O. S. 65 ff.

Die Forderung nach Verlagerung des Schwergewichtes der Besteuerung von den „direkten“ auf die „indirekten“ Steuern besteht gewiß zu Recht. Die hohe Einkommenbesteuerung behindert die Kapitalbildung; hemmend für die Kapitalbildung wirken im besonderen heute auch die Vermögens- und Erbschaftssteuern und die Realsteuern, die sich in ihrer Auswirkung als additionelle Vermögens- und Einkommensteuern darstellen. Bei solcher Sachlage ist es aber durchaus abwegig, durch Heraufsetzung des steuerfreien Einkommenteiles mit dem Abbau der Besitzsteuern zu beginnen. Will man nämlich schon die Unterscheidung zwischen Besitz- und Massensteuern im Hinblick auf das Problem der Kapitalbildung gelten lassen und jene abbauen, so sollte man doch auch nicht verkennen, daß gerade die Besteuerung der kleinen Einkommen ihrem Charakter nach eine Massensteuer darstellt. Auf sie zu verzichten, würde gleichbedeutend sein mit einer weiteren Belastung des Besitzes und Minderung der Massensteuern, sie würde einen ähnlichen finanzpolitischen Fehler bedeuten wie vor einigen Jahren die Herabsetzung der Umsatzsteuer, die letzten Endes mit einer außerordentlichen Steigerung der Ertragsteuern, speziell aber der beweglicheren Gewerbesteuern, erkauft worden ist.

Dazu kommt eine weitere grundsätzliche Erwägung. In seiner neuesten Abhandlung (von 1930), die sich mit der Frage der Finanz- und Steuerreform beschäftigt, weist Most auf die Wichtigkeit des in der direkten Besteuerung liegenden „Bewußtseins korrespondierender Rechte und Pflichten“ und die Notwendigkeit, dasselbe aufrecht zu erhalten, hin. Er betont die Unerläßlichkeit einer „unmittelbaren Verknüpfung des eigenen Schicksals mit der Ausgabenpolitik der öffentlichen Körperschaften“. In diesem Zusammenhang erblickt er in der Heraufsetzung des steuerfreien Existenzminimums deshalb eine große Gefahr, weil sie „die Entlassung weiterer Millionen aus der allgemeinen ‚Pflichten- und Lastengemeinschaft‘ der direkten Besteuerung“ bedeute. Diese Entlassung, so folgert M., werde sich nachteilig auswirken „auf große Teile der Steuergesetzgebung, an der die Mehrheit des deutschen Volkes dann überhaupt nicht mehr unmittelbar als Lastenaufbringerin beteiligt sein würde“[25]).

Zusammenfassend ergibt sich so hinsichtlich der Forderung auf eine generelle Heraufsetzung des steuerfreien Existenzminimums: sie ist gerechtfertigt allein aus Gründen der Steuerökonomie, die angeführten finanzpolitischen und sozialpolitischen Gründe sind finanzwissenschaftlich nicht stichhaltig. Dem steuerökonomischen Vorteile aber stehen drei wichtige Bedenken gegenüber.

Erstens bietet sich keine Ersatzmöglichkeit für die als Folge der Heraufsetzung des steuerfreien Existenzminimums sich ergebenden Steuer-

---

[25]) Most, a. a. O. S. 37.

ausfälle. Ferner ist die Verlagerung des Steuersystems in der Richtung des Abbaues der Besitzsteuern und der Bevorzugung der indirekten Abgaben im Interesse der Kapitalbildung dringend erforderlich; in diesem Prozeß bedeutet aber der Abbau der Einkommensteuer, die auf der breiten Masse der Bevölkerung ruht, die Beseitigung einer Massenbesteuerung. Diese ist aber grundsätzlich zu vermeiden; zudem würde sie die Gefahr einer Erhöhung der übrigen Besitzsteuern mit sich bringen. Drittens sind mit einer solchen Reform „schwerste Schädigungen des Staatsgedankens und des Staatsbürgersinnes"[26]) verbunden, indem für weitere Millionen von Staatsbürgern die Verpflichtung zu unmittelbarer Lastenaufbringung völlig erlischt.

Schließlich mag noch als letzter Grund gegen die Heraufsetzung des steuerfreien Existenzminimums das Problem der Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes selbst angeführt werden. Das Zuschlagsrecht erfüllt seinen finanzpolitischen und steuerwirtschaftlichen Zweck nur dann, wenn der Kreis der von ihm betroffenen Pflichtigen möglichst groß ist. Es ist oben dargelegt worden[27]), daß die Heraufsetzung der Freigrenze bei der Reichseinkommensteuer aus psychologischen Gründen die Besteuerung des reichssteuerfreien Existenzminimums hemmt, die mit jeder Heraufsetzung der Reichseinkommensteuerfreigrenze in Bezug auf Ausmaß und Umfang notwendiger wird. Man sollte deshalb billigerweise von einer Heraufsetzung des reichssteuerfreien Existenzminimums so lange absehen, bis die Frage des kommunalen Einkommensteuerzuschlagsrechtes endgültig entschieden ist.

Daß die Ausweitung der kommunalen Einkommen-Zuschlagsbesteuerung durch Heranziehung des reichseinkommensteuerfreien Einkommenteiles mit technischen Schwierigkeiten verbunden ist, soll nicht verkannt werden. Das Problem der technischen Realisierung gehört aber nicht in den Vordergrund dieser Untersuchung. Es handelt sich vielmehr darum, die grundsätzliche Frage, im vorliegenden Falle das Problem des steuerfreien Existenzminimums, unter finanzpolitischen und wissenschaftlichen Gesichtspunkten zu werten. Die technische Durchführung kommt erst danach. Sie hat den finanzpolitischen und steuerwirtschaftlichen Notwendigkeiten unter Wahrung des ökonomischen Prinzips soweit als möglich Rechnung zu tragen. Dieser Grundsatz wurde bei den vorstehenden Ausführungen und bei den in ihnen gemachten Vorschlägen berücksichtigt. Abgesehen von einer in Anlehnung an die Lebenshaltungskosten örtlich differenzierten Herabsetzung des Existenzminimums, deren Durchführung nennenswerte technische Schwierigkeiten kaum entgegenstehen dürften, ist die Besteuerung des Existenzminimums in Anlehnung an das preußische System der Vor-

[26]) Most, a. a. O. S. 37.
[27]) S. 52/53.

kriegszeit durch Festsetzung gestaffelter Grundbeträge gedacht. Es besteht gewiß kein Anlaß, anzunehmen, daß die bewährte und erprobte preußische Methode der Besteuerung des staatssteuerfreien Betrages durch die Gemeinden heute nicht mehr technisch durchführbar sein sollte.

Auch die Frage der politischen Möglichkeiten ist im Rahmen dieser Darstellung wenig bedeutungsvoll.

Die Heranziehung des reichseinkommensteuerfreien Existenzminimums zur kommunalen Zuschlagsbesteuerung kann aus allgemeinen politischen Erwägungen nicht der freien Entscheidung der Gemeinden unterliegen. Es wurde oben schon auf die Tatsache hingewiesen, daß die Gemeindeparlamente von sich aus wenig Neigung für eine Herabsetzung des steuerfreien Einkommenteiles haben werden[28]. Es ist darum die aus finanzpolitischen Gesichtspunkten gebotene Besteuerung des Existenzminimums in den gemachten Vorschlägen den Gemeinden nicht als Recht gewährt, sondern unter gegebenen Voraussetzungen als Verpflichtung auferlegt worden. Die obligatorische Einbeziehung des steuerfreien Existenzminimums in die kommunale Zuschlagsbesteuerung vermeidet überdies die schweren Kämpfe, die bei der Beschlußfassung in den Gemeindeparlamenten entstehen müßten.

Die Besteuerung des Existenzminimums ist zwar allgemein als grundsätzliche Voraussetzung der Gewährung des Zuschlagsrechtes anerkannt worden, wobei die finanzpolitische Erwägung ausschlaggebend war, die in dieser Maßnahme die beste Garantie für eine selbstverantwortungsbewußte und sparsame gemeindliche Finanzpolitik sieht. Aber auch hier sind gegenteilige Auffassungen selbst bei Befürwortern des Zuschlagsrechtes vertreten. Suth[29] führt aus, daß ihm die Heranziehung des steuerfreien Existenzminimums gar nicht erwünscht sei, daß er „es im Gegenteil für erstrebenswert halte, auch für die Reichseinkommensteuer die Freigrenze soweit und, sobald wie das nur eben möglich ist, noch weiter zu erhöhen". Er erwähnt zum Beweis die Tatsache, daß bei dem geltenden Existenzminimum der Reichseinkommensteuer von der Zuschlagsbesteuerung rund 11 bis 12 mal soviel Personen getroffen würden, als von der Gewerbesteuer und glaubt, daß schon auf Grund dieser Tatsache das gewünschte Ziel der Stärkung des Verantwortungsbewußtseins erreicht sei. Die Argumente Suths sind indessen nicht stichhaltig.:

Erkennt er den finanzpolitischen Zweck der Besteuerung des Existenzminimums an, so muß er folgerichtig danach streben, eine möglichst große Zahl der Gemeindebürger in die kommunale Einkommenbesteuerung einzubeziehen. Mit jeder Herabsetzung des Existenzminimums

---

[28]) Vergl. vorstehend S. 47.
[29]) Suth, a. a. O. S. 37.

aber tritt eine Erweiterung des Kreises der Pflichtigen ein. Andererseits aber bewirkt die von Suth für erstrebenswert gehaltene Heraufsetzung des Daseinserfordernisses das Gegenteil; die Zahl der der kommunalen Einkommensteuerzuschlagsbesteuerung unterliegenden Personen sinkt absolut und im Verhältnis zu den der Gewerbesteuer und den anderen Ertragssteuern unterliegenden Personen. S. möge bedenken, daß eine Erhöhung des steuerfreien Betrages von 1200,— RM. auf nur 1500,— RM. im Jahre 1926 bedeutet hätte, daß rund 7 Millionen = 56 Prozent der Lohnsteuerpflichtigen und rund 1 Million = 33 Prozent der veranlagten Einkommensteuerpflichtigen ausgeschieden wären. Eine Erhöhung des Existenzminimums auf 3000, —RM. würde sogar im Jahre 1926 eine Verminderung der Zahl der Einkommensteuerpflichtigen um rund 85 Prozent bedeutet haben[30].

[30]) Vergl. vorstehend S. 49 f.

4. Das Problem der gesetzlichen Steuerrelationen.

a)

Die Herstellung einer Relation zwischen kommunalen Einkommensteuerzuschlägen einerseits und Realsteuerzuschlägen andererseits ist nächst der Forderung nach Einbeziehung des reichssteuerfreien Existenzminimums von Anbeginn an als unerläßliche Voraussetzung für die Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes bezeichnet worden.

Man verfolgt mit der Forderung der Steuerrelation den finanzpolitischen Zweck, eine Ueberspannung der Realsteuern zu verhindern.

Die kommunale Grund- und Gebäudesteuer und die kommunalen Gewerbesteuern sind gegenwärtig schon bis aufs äußerste angespannt. Das ständige absolute Ansteigen des kommunalen Finanzbedarfs und die relative Konstanz der Ueberweisungssteuern und sonstigen Einnahmen zwangen die Kommunen in den vergangenen Jahren zu immer weiterer Erhöhung der Realsteuerzuschläge als der nahezu ausschließlichen gemeindlichen Steuerquellen.

In dem Komplex ursächlich zusammenhängender Gründe für die Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes ist denn auch die Entlastung der überspannten Ertragsteuern mit erwähnt. Mit Recht wird dabei insbesondere auf die Gewerbesteuern hingewiesen. Entspricht es schon allgemein dem Wesen der Grund- und Gebäudesteuer, daß sie nicht beliebig und unbegrenzt gesteigert werden kann, so sind im besonderen in der Nachkriegszeit der gemeindlichen Beanspruchung dieser Steuer

durch die Wert und Ertrag der Grundstücke beeinflussende Wohnungszwangswirtschaft Schranken gesetzt worden. Bei den Gewerbesteuern lag hingegen von vornherein die größere Beweglichkeit, sie sind recht eigentlich als **der** bewegliche Einnahmefaktor im gegenwärtigen Kommunalhaushalt zu betrachten. Dazu kommt, daß abgesehen von gewissen Zwangslagen, in denen die Heraufsetzung der Gewerbesteuerzuschläge faktisch die einzige Möglichkeit der Stabilisierung des Etats darstellt, die beschließenden Körperschaften der Kommunen zufolge ihrer sozialen Zusammensetzung auch vielfach die Deckung des letzten Bedarfes durch weitere Erhöhung der Gewerbesteuerzuschläge vorzunehmen allzu geneigt sind.

Die nachstehenden Zahlen geben einen interessanten Aufschluß über das absolute und relative Ansteigen der gemeindlichen Ertragssteueraufkommen; sie bestätigen speziell die geschilderte Entwicklung des gemeindlichen Gewerbesteueraufkommens.

Kommunales Aufkommen aus:	Aufkommen in Millionen Mark bezw. Reichsmark:			Aufkommen 1926/27 gegenüber 1913/14 in v. H.
	1913/14	1925/26	1926/27	
Einkommensteuer (Zuschlag bezw. Überweisungen)	781,0	924,5	899,6	115
Grund- und Gebäudesteuer (ohne Hauszinssteuer)	378,7	510,2	637,9	168
Gewerbesteuern . . .	161,6	472,7	552,7	342 (!)

Anm. Die absoluten Zahlen sind dem Statistischen Jahrbuch für das Deutsche Reich für 1929 (S. 440/41) entnommen.

Die These, daß die Einkommensteuerzuschläge die Ertragssteuern und speziell die Gewerbesteuern entlasten sollen, erhält ihr Gewicht nicht zuletzt durch die Tatsache, daß die **alten Ertragssteuern** im Laufe der Zeit ihre frühere **Bedeutung eingebüßt** haben. Es sei hier in finanztheoretischer Hinsicht auf die Leistungsfähigkeitstheorie als Grundsatz der Besteuerung hingewiesen, die sich gegenüber der überlieferten Aequivalenztheorie, auf die die Berechtigung der Ertragsbesteuerung einstmals gegründet wurde, allgemein durchgesetzt hat. In finanzpolitischer Hinsicht andererseits ist die Tatsache zu erwähnen, daß die (dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechende) „additionelle" Besteuerung des „fundierten" (Besitz-) Einkommens aus wirtschafts- und finanzpolitischen Erwägungen als ungerechtfertigt und unzweck-

mäßig angesehen wird. Unter diesem Gesichtspunkt wird im besonderen die Besteuerung des Gewerbes abgelehnt[1]).

Erscheint es hiernach begreiflich, daß die Relationierung der gemeindlichen Einkommenbesteuerung auch vornehmlich in Bezug auf die Gewerbesteuer verlangt wird, so ist dafür doch noch ein besonderer finanzpolitischer Gesichtspunkt maßgebend, der im Hinblick auf die Grund- und Gebäudesteuern weniger beträchtlich ist. Es besteht die Gefahr, daß bei der Möglichkeit einer unbegrenzten Zuschlagserhöhung durch die Zusammensetzung der beschließenden Körperschaften das Interesse der besitzlosen Mehrheit den Ausschlag geben und bewirken wird, daß eine besitzende Minderheit in besonders starkem Maße belastet wird, d. h. daß die Gewerbesteuerzuschläge gegenüber den Zuschlägen auf die mehr oder weniger abwälzbaren Grund- und Gebäudesteuern und den alle treffenden Einkommensteuerzuschlägen bevorzugt werden. So glaubt man denn, durch Einführung einer Relationsbestimmung die Ertragssteuern und speziell die Gewerbesteuern wirksam entlasten zu können.

b)

Die finanzpolitische Begründung einer Relationierung der Einkommensteuer- und Ertragssteuerzuschläge ist losgelöst von ihrer finanztheoretischen Rechtfertigung. Diese zu geben, ist bislang noch nicht ernsthaft versucht worden. Eine Relationierung der Anspannung zweier oder mehrerer Steuern oder Gruppen von Steuern ist wissenschaftlich nur dann zu vertreten, wenn die in Betracht kommenden Steuern oder Gruppen von Steuern zueinander in einer Beziehung irgendwelcher Art stehen, die es möglich und angebracht erscheinen läßt, ihre Anspannung nach logischen Gesichtspunkten in eine jener Beziehung entsprechende Relation zu setzen.

Zwischen den sog. „indirekten" Steuern (hier ist vor allem an die Umsatzsteuer und an die allgemeinen Verbrauchssteuern zu denken) und der „direkten" Besteuerung des Einkommens besteht beispielsweise insofern eine Beziehung, als sich die Wirkungen beider Steuerarten im Hinblick auf die Gesamtbesteuerung kompensieren; die Einkommensteuer belastet das gesamte Einkommen der Steuerpflichtigen auf der Grundlage eines progressiven Tarifs, die Umsatzsteuer und die allgemeinen Verbrauchssteuern bewirken eine proportionale Besteuerung des (zu Konsumzwecken verwandten) Einkommens. Beide Steuerkategorien bewirken vereint eine progressive Belastung, die aber im Vergleich zur progressiven Belastung des Einkommens durch die Einkommensteuer

[1]) Die vorstehenden Zusammenhänge sind in dem eingeschobenen Kapitel 7, welches die Einkommensteuerzuschläge in ihrer Beziehung zu kommunalen Besteuerungsgrundsätzen behandelt, ausführlich dargelegt. Vgl. Abschn. 7, S. 89 f. und 91 ff.

allein je nach Umfang und Ausmaß der „indirekten" Besteuerung mehr oder weniger abgeschwächt ist. Würden die Gemeinden beispielsweise berechtigt sein, Zuschläge zur Einkommensteuer und zur Umsatzsteuer und den Verbrauchssteuern zu erheben, so würde der Zweck einer sie bindenden reichsgesetzlich vorgeschriebenen Relation darin erblickt werden können, daß in den Gemeinden eine der progressiven Gesamtsteuerbelastung des Reichs — die durch die genannten Steuerkategorien bewirkt wird — entsprechende Progressivität der gemeindlichen Steuerbelastung gewährleistet wird[2]). Unter diesem Gesichtspunkt würde die Relationierung nicht nur berechtigt und sinnvoll, sondern sogar geboten sein. Würde sie nämlich fehlen, so bestände die Möglichkeit einer argen Verwirrung in Bezug auf die Systematik der Gesamtsteuerbelastung durch Reich und Kommunen: bei verhältnismäßig niedrigen Einkommensteuerzuschlägen und hohen Zuschlägen der „indirekten" Steuern würde das System der progressiven Gesamtsteuerbelastung leicht in der Richtung einer proportionalen Belastung oder noch darüber hinaus verkehrt werden können, während andererseits im umgekehrten Falle, bei hohen Einkommensteuerzuschlägen und verhältnismäßig niedrigen Zuschlägen auf die „indirekten" Steuern, eine übersteigerte Progression der Gesamtsteuerbelastung als Folge eintreten könnte[3]).

Die Beziehung zwischen der Einkommensteuer und den Ertragssteuern ist grundsätzlich anders geartet. Eine „Korrelation" beider Steuern läßt sich weder im Hinblick auf ihre Wirkung noch unter einem anderen Gesichtspunkt ausfindig machen. Wenn man aber die Ertragssteuern unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeitstheorie als Grundsatz der Besteuerung rechtfertigt und demgemäß das gemeinsame Kriterium der drei alten Ertragssteuern in der „additionellen" Besteuerung des fundierten (Besitz-) Einkommens erblickt, dann ergibt sich, daß sie in einer Beziehung zur allgemeinen, das Einkommen

---

[2]) Das Prinzip einer „proportionalen Progressivbelastung" wurde in anderem Zusammenhang bereits oben erwähnt. Vgl. Abschn. 2 S. 33.

[3]) In ähnlicher Weise konstruiert Ritschl eine Beziehung zwischen den Preissteuern (Aufwand- und Verbrauchssteuern) und der Einkommensteuer. R., der als Ziel der Staatswirtschaft die „wirtschaftlich verhältnismäßige Deckung von Gesamtheits- und Einzelbedürfnissen" (a. a. O. S. 214) hinstellt, will im System der staatlichen Besteuerung vornehmlich nur die erwähnten Steuergruppen gelten lassen, die Verbrauchs- und Aufwandsteuern, die dem einzelnen die Befriedigung weniger wichtiger Individualbedürfnisse zu Gunsten wichtigerer Gesamtheitsbedürfnisse entziehen, und die Einkommensteuer, in der durch die progressive Besteuerung der mit wachsendem Einkommen „sinkenden Wichtigkeit der Bedürfnisse" (a. a. O. S. 189) Rechnung getragen wird. Da sich die Verbrauchs- und Aufwandsteuern nur auf eine allgemeine soziale Wichtigkeit der Bedürfnisart beziehen, so muß in der Art der Einkommenbesteuerung eine Ergänzungsmöglichkeit liegen: ist eine von beiden Steuerarten fest, so kann die andere nicht gut beliebig festgesetzt werden, so argumentiert R. .

generell besteuernden, Einkommensteuer stehen. Auch eine solche „einfache" Beziehung rechtfertigt die Relationierung der beiderseitigen Belastung: Es erscheint einerseits geboten, die Ertragssteuern untereinander mit dem Ziel zu relationieren, daß eine gleichmäßige oder sonstwie entsprechende[4]) Belastung der verschiedenen Arten des sog. Besitzeinkommens gewährleistet wird; andererseits erscheint es billig, eine Relation zwischen der zulässigen Gesamtbelastung durch die generelle Einkommensteuer und die einzelnen Ertragssteuern aufzustellen.

c)

Eine Relation der Belastung durch Zuschläge zur Einkommensteuer und zu den Ertragssteuern bestand in der Vorkriegszeit im System des preußischen Kommunalabgabenrechts. Der § 54 des Kommunalabgabengesetzes bestimmte inhaltlich, daß die Prozentsätze der Einkommensteuerzuschläge normalerweise nicht höher sein dürften als die Prozente der vom Staate veranlagten Realsteuern und daß nur in den Fällen, in denen diese mit mehr als 150 Prozent erhoben würden, die Einkommensteuerzuschläge über den Betrag von 150 Prozent hinaus um je 2 Prozent für jedes 150 überschreitende Prozent erhöht werden dürften.

Diese Bestimmung des Kommunalabgabengesetzes ist auf finanzpolitische Erwägungen zurückzuführen; eine finanztheoretische Rechtfertigung kann und darf hinter ihr nicht vermutet werden. Bezweckte die Miquel'sche Reform schon allgemein die Abdrängung der Kommunen von der Einkommensteuer und ihre Verweisung auf die Realsteuern, ein Prinzip, dessen Rechtfertigung in der Benennung der Leistungsfähigkeitstheorie und Aequivalenztheorie als unterschiedlicher Grundsätze für die staatliche und kommunale Besteuerung sinnfällig Ausdruck gegeben worden ist[5]), so war durch die Relation im besonderen zum Schutze der Masse der Steuerpflichtigen verhindert, daß die realsteuerpflichtigen Besitzenden, deren Uebergewicht bei der kommunalen Beschlußfassung auf Grund des Dreiklassenwahlrechtes gegeben war, zu ihrer Entlastung verhältnismäßig hohe Einkommensteuerzuschläge beschlossen.

Demgegenüber ist der finanzpolitische Zweck der Relation heute ein umgekehrter: Im Interesse der Realsteuerpflichtigen, um nämlich eine Ueberbelastung der Ertragssteuern und speziell der Gewerbesteuerzuschläge zu verhindern, soll in Anbetracht des durch das bestehende gleiche Wahlrecht bei der gemeindlichen Beschlußfassung gegebenen Uebergewichtes der großen (besitzlosen) Masse der Gemeindebürger eine

---

[4]) „entsprechend" nämlich der Anschauung, die man über eine differenzierte „zusätzliche" Besteuerung der verschiedenen Arten des „fundierten" (Besitz-) Einkommens hat.

[5]) Vergl. Abschnitt 7, Seite 90.

Relation geschaffen werden. Dieser grundlegende Unterschied verdient im Hinblick auf die Ausgestaltung der Relation besondere Beachtung.

d)

In seinen „Untersuchungen über die Möglichkeit einer Relation zwischen Einkommen- und Realsteuern mit Rücksicht auf das geplante Reichsrahmengesetz über die Realsteuern" unterscheidet Trumpler eine Steueraufkommen-Relation und eine Steuerleistungs-Relation[6]). Diese liegt vor, wenn die Leistung des einzelnen Steuerzahlers Objekt der Relation ist, jene, wenn das Gesamtaufkommen aus den betreffenden Steuern in Beziehung gebracht wird. Dieser Unterscheidung kommt mehr als nur formale Bedeutung zu. Es lassen sich finanzpolitische Erwägungen denken, die es grundsätzlich geboten erscheinen lassen, die Aufkommen verschiedener Steuern in Beziehung zu setzen. In dem hier zur Erörterung stehenden Falle handelt es sich jedoch darum, die Ertragsbesteuerung zum Zwecke der Vermeidung ihrer Ueberspannung in ein bestimmtes Verhältnis zur Einkommenbesteuerung zu bringen. Es ist die Leistung des einzelnen Steuerzahlers, die reguliert bezw. relationiert werden soll, das Gesamtaufkommen aus den betreffenden Steuern interessiert nicht.

An dieser Stelle tritt das Problem der Konstruktion der Steuerrelation in Erscheinung, das neben deren finanzpolitischer und finanztheoretischer Rechtfertigung besteht. Es zeigt sich, daß zum Zwecke einer Relationierung der Steuerleistung natürlicherweise „nur Steuern verglichen werden können, die auf gleicher Grundlage beruhen. Es ist nicht möglich, eine Steuerleistungsrelation herzustellen zwischen Einkommensteuer und z. B. Grundvermögenssteuer, da beide Steuern auf vollkommen verschiedenen Bemessungsgrundlagen beruhen. Eine Vergleichbarkeit ist vielmehr nur möglich, wenn beide Steuern nicht nur in den Bemessungsgrundlagen, sondern auch in den Bestimmungen über die Veranlagung vollständig übereinstimmen"[7]). Diese Voraussetzung ist praktisch aber weder im Hinblick auf die Beziehung der gegenwärtigen Ertragssteuern untereinander — Grund- und Gebäudesteuern zu Gewerbesteuern — noch zwischen der Einkommensteuer und den Ertragssteuern gegeben. Daraus folgt, daß eine die steuerliche Anspannung präzise regulierende gesetzliche Relation nicht konstruierbar ist. Die objektive Grundlage der Realsteuern ist es, die eine Steuerleistungsrelation nicht gestattet, sie ist es überdies — das sei hier eingeschoben —, die sich mit dem Charakter der Ertragsbesteuerung als zusätzlicher Besteuerung des „fundierten" (Besitz-) Einkommens nicht verträgt.

---

[6]) Vergl. Trumpler, a. a. O. S. 14.

[7]) Vgl. Trumpler, a. a. O. S. 19.

Trumpler erblickt, speziell im Hinblick auf die Gewerbe(ertrag)-steuer, darin einen Ausweg, daß man die Ertragssteuern an die (subjektive) Einkommensteuer angleicht. Er erwähnt aber zugleich, daß es aus verschiedenen Gründen nicht möglich sein werde, auf die objektive Grundlage der Gewerbesteuern ganz zu verzichten[8]). Es mag an dieser Stelle noch ein weitestgehender Vorschlag Erwähnung finden, nach welchem an die Stelle der Gewerbe(ertrag)steuer ein Sonderzuschlag zur Einkommen- bezw. Körperschaftssteuer treten soll[9]). Indessen würden sich aber auch hier wieder unübersehbare Schwierigkeiten in Anbetracht der Progressivität des bestehenden Einkommensteuertarifes und der gar nicht bezw. nur in geringem Ausmaße vorhandenen Staffelung der Gewerbesteuer ergeben.

Das Ergebnis der Untersuchungen Trumplers ist der Vorschlag einer indirekten Steuerleistungsrelation zwischen Einkommen- und Gewerbesteuer[10]). Tr. geht von einer „ideellen Normalbelastung" durch beide Steuern aus und bringt die Anteil- bezw. Prozentsätze derselben in der Weise in Beziehung, daß in einer aufsteigenden und absteigenden Skala jeder Steuereinheit (Zuschlagsprozent) der einen Steuer (Einkommensteuer) x Zuschlagsprozente bezw. Einheiten der anderen Steuer (Gewerbesteuer) entsprechen. Der Vorschlag ist in Anlehnung an den Schlieben'schen Gesetzentwurf des Jahres 1925 und die gegenwärtige preußische Gewerbebesteuerung genau ausgearbeitet und zieht auch die Möglichkeit eines doppelten Zuschlagsrechtes (für Gemeinden und Staat) in Betracht.

Der Vorschlag Trumplers bietet zweifellos eine praktisch durchführbare Lösung des Relationsproblemes. Er ist an sich nicht durchaus neu. In der oben inhaltlich wiedergegebenen Relation des § 54 des Preußischen Kommunalabgabengesetzes dürfte in gleicher Weise der Versuch einer indirekten Steuerleistungsrelation zu erblicken sein. Es muß dies zum mindesten aus dem Wortlaut des § 54 Abs. 3 gefolgert werden, nach welchem unter gegebener Voraussetzung von einer bestimmten Realsteuerzuschlagshöhe ab für jedes Prozent der staatlich veranlagten Realsteuern 2 Prozent der Staatseinkommensteuer erhoben werden[11]).

---

8) Trumpler, a. a. O. S. 20.

9) Haußmann, Gewerbesteuern und Finanzausgleich, a. a. O. S. 36.

10) Trumpler, a. a. O. S. 21 ff.

11) Trumpler erblickt in der Relation des § 54 KAG. zwar das Beispiel für die Form einer indirekten Steueraufkommenrelation (a. a. O. S. 17/18), deren Wesen er darin sieht, daß nicht die Steueraufkommen selbst, sondern die Zuschläge zueinander in Beziehung gesetzt werden. Dieses rein formale Unterscheidungsmerkmal genügt aber nicht, denn nach ihm läßt sich auch die von Trumpler vorgeschlagene indirekte Steuerleistungsrelation analog als Aufkommenrelation bezeichnen.

Bedenken sind aber gegen die zugrundeliegende „ideelle Normalbelastung" sowohl wie gegen die schematische Entsprechung der beiderseitigen Steuereinheiten bezw. Zuschlagsprozente deshalb zu erheben, weil in beiden Fällen die als „angemessen und zweckmäßig" angesehene Regelung, mag sie auch nicht gerade willkürlich festgesetzt werden, doch einer positiven Grundlegung entbehrt. Es wird auch schwer sein, systematisch zu rechtfertigen, warum unbeschadet der Verschiedenartigkeit der Bemessungsgrundlagen und trotz grundsätzlicher Verschiedenheit der Tarifgestaltung — Progressivität der Einkommensteuer, Proportionalität bei der Gewerbesteuer — die von Tr. vorgeschlagene Gleichung der relationierten Einheiten ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuschläge dieselbe ist (1 : 7).

Es wurde oben[12]) bereits auseinandergesetzt, daß die finanztheoretische Begründung der Relation zwischen der zulässigen Gesamtbelastung durch die Einkommensteuer und die einzelnen Ertragssteuern auf der Rechtfertigung der Ertragssteuern als einer „additionellen" Besteuerung gemäß dem Prinzip der Leistungsfähigkeit beruhe. In der Finanzpraxis sind indessen die Ertragssteuern als Leistungsfähigkeitsabgaben noch keinesfalls anerkannt, wie denn ja auch bei ihrer Ausgestaltung trotz der Tendenz der Anlehnung an die personalen Besitzsteuern dem „objektiven" Charakter der Steuern Rechnung getragen ist. Daraus mag erhellen, daß die Relationsforderung letzten Endes nur finanzpolitisch gerechtfertigt werden kann. Das aber bedeutet, daß die zu schaffende Relation nicht im einzelnen theoretisch begründet und gerechtfertigt zu werden braucht, daß es vielmehr genügen wird, wenn sie angemessen und zweckmäßig ist im Hinblick auf den finanzpolitischen Zweck. In Anbetracht dieser Sachlage aber darf man die subsidiäre indirekte Steuerleistungsrelation trotz der gegen sie zu erhebenden systematischen Bedenken durchaus als genügendes und ausreichendes Mittel zur Verhinderung einer übermäßigen Anspannung der Ertragssteuern im allgemeinen und der Gewerbesteuer im besonderen bezeichnen.

Mag auch der Ausgangspunkt der Trumpler'schen indirekten Leistungsrelation in subjektiven, finanzpolitischen Erwägungen liegen, so sind diese immerhin durch das sachliche Motiv der Auffindung einer „ideellen Normalbelastung" bestimmt. Die Belastung der Einkommen- und Gewerbesteuer soll „entsprechend" sein, die Anspannung soll „verhältnismäßig gleich" sein. Most hingegen, der in allen seinen Untersuchungen das erzieherische Moment bei der Ausgestaltung der Besteuerung einschaltet, berücksichtigt auch bei einem die Steuerrelation betreffenden Vorschlage die „gleichzeitige Steigerung des erzieherischen Effekts". Er schlägt vor, daß die Realsteuerzuschläge bei Ueberschreitung einer gewissen Höhe „etwa in arithmetischer, die Einkommensteuer-

---

[12]) S. 61.

zuschläge etwa in geometrischer Progression" ansteigen und erblickt in diesem Vorschlage „eine geradezu ideale . . . Sicherung gegen Ueberspannungen" der Realsteuern[13]).

e)

Eine Steuerrelation wird bei Einführung des Einkommensteuerzuschlagsrechtes aus finanzpolitischen Gründen nicht gut zu umgehen sein. Als unerläßlich wird jedenfalls allgemein in Anbetracht der faktischen und tendenziellen Ueberspannung der Gewerbesteuer eine die Einkommen- und Gewerbesteuerzuschläge aufeinander beziehende Relation angesehen.

Solange die Realsteuern, bezw. die Gewerbesteuern, nicht im ganzen Reiche nach einheitlichen Rechtsgrundlagen der Ermittlung und Bewertung veranlagt werden, ist eine für alle Länder geltende reichsgesetzliche Steuerrelation unmöglich. Es wird auch kaum zu erreichen sein, daß die Länder ihrerseits gesetzliche Steuerrelationen erhalten, die in ihrer Auswirkung eine Einheitlichkeit der Besteuerung für das ganze Reich bedeuten. In jedem Lande wird sich zwar eine angemessene und zweckmäßige „ideelle Normalbelastung" und Proportion der Tarife der Reichseinkommensteuer einerseits und der Gewerbesteuer anderseits finden lassen, die Einheitlichkeit des Verhältnisses der Gesamtbelastung der Steuerpflichtigen durch Gewerbesteuer und Einkommensteuer ist damit aber vom Standpunkt des Reiches aus noch keinesfalls erreicht, da die Gewerbesteuern der Länder im Hinblick auf die Ermittlungs- und Bewertungsvorschriften voneinander abweichen.

Der Weg zur Reform der Realsteuergesetzgebung der Länder ist mit der Notverordnung vom 1. 12. 1930 beschritten worden. Nach ihr sollen mit Wirkung vom 1. 4. 1932 ab die Grund- und Gewerbesteuern der Länder und Gemeinden vereinheitlicht werden. Die Regelung der Grund- und Gebäudesteuer geschieht auf der Grundlage des Reichsbewertungsgesetzes. Die Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist grundsätzlich der Gewerbeertrag, der auf der Grundlage der Bestimmungen des Reichseinkommensteuergesetzes über das steuerbare Einkommen aus Gewerbebetrieb und dessen Ermittlung festgestellt wird. Nur hilfsweise wird das Gewerbekapital herangezogen, und es ist den Ländern freigestellt, auch eine zusätzliche Besteuerung der Lohnsumme vorzunehmen. Im Hinblick auf eine systematische, reichseinheitliche Relationierung der Einkommen- und Gewerbezuschlagsbesteuerung ist die nunmehr gegebene Bevorzugung der Gewerbeertragssteuer durchaus zu begrüßen. Die Vergleichbarkeit der Belastung ist indessen auch weiterhin dadurch beeinträchtigt, daß die Abzugsfähigkeit von Schuld-

[13]) Most, Zur Finanz- und Steuerreform. a. a. O. S. 48.

zinsen und Miet- und Pachtbeträgen, die nach den Bestimmungen des Reichseinkommensteuergesetzes über die Ermittlung des Einkommens aus Gewerbebetrieb zu den abzugsfähigen Betriebsausgaben gehören, nicht anerkannt ist. (Mit dieser Regelung hat man den Charakter der Ertragssteuer als einer Objektrealsteuer grundsätzlich beibehalten, wiewohl man andererseits in den vergangenen Jahren aus finanzpolitischen Erwägungen — Erleichterung der Realsteuerlasten und Verminderung von Härten — von dem Prinzip der rein objektiven (Real-)Besteuerung abwich. Eine weitere „Subjektivierung" der Ertragssteuern ist gegenwärtig nicht allein finanzpolitisch gerechtfertigt, sie entspricht auch dem Prinzip der grundsätzlich anzuerkennenden Besteuerung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit der Pflichtigen.) Trotz der Vereinheitlichung der Realsteuern für den Bereich des ganzen Reiches aber und trotz der Tendenz ihrer Angleichung an die „personalen" Besitzsteuern besteht für die Gegenwart immerhin das Problem, positive Anhaltspunkte und Maßstäbe für die Aufstellung „entsprechender" Reichsnormaltarife zu finden[14]).

In Anbetracht der vorhandenen Schwierigkeiten aber drängt sich die Frage auf, ob es nicht möglich ist, bei Wiedereinführung des Zuschlagrechtes auf eine feste Relation überhaupt zu verzichten und die Ueberlastung der Ertragssteuern durch Steuerhöchstsätze zu verhindern. Zur Begründung und Rechtfertigung dieser Höchstsätze, die im Hinblick auf das kommunale Zuschlagsrecht zu den Ertragssteuern keineswegs neu sind[15]), sei kurz auf folgende Zusammenhänge verwiesen:

Mit der Wiedereinführung des Einkommensteuerzuschlagsrechtes wird den Kommunen der bewegliche Einnahmefaktor der Vergangenheit zurückgegeben. Der Beweglichkeit der Realsteuern wird nun durch die Festsetzung einer Höchstgrenze der Belastung nur insofern eine Schranke gesetzt, als ihre weitere steuerliche Heranziehung mit Erreichung eben dieser Höchstgrenze aufhört. Die (durch das Zuschlagsrecht zur Einkommensteuer durchaus kompensierte) Begrenzung der Realsteuerzuschläge könnte auf der Grundlage eines einheitlich geregelten Genehmigungsverfahrens, in das ein weitgehendes Anhörungsrecht der amtlichen Berufsvertretungen hineinzuarbeiten wäre, eine Ergänzung erfahren. Finanzpolitisch erwünscht wäre in Anbetracht der gegenwärtigen Verhältnisse eine relativ niedrige Höchstgrenze und die eventuelle Möglich-

---

[14]) Vergl. hierzu die ausführlichen Darlegungen von Hensel; Gutachten. a. a. O. S. 85—112.

[15]) Die Gemeinden dürfen gegenwärtig nur mit Genehmigung der zuständigen Aufsichtsbehörden bestimmte Zuschlagshöhen überschreiten. Durch die Notverordnung vom 1. 12. 1930 ist ferner ein spezielles Verbot der Erhöhung der Steuersätze ergangen, das inzwischen allerdings durch die Notverordnung vom 8. 12. 1931 schon wieder eine Milderung erfahren hat, und eine Senkung der Ausgangssätze der Zuschlagsbesteuerung vorgeschrieben worden.

keit ihrer Ueberschreitung unter der Voraussetzung der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde, die selbst schließlich auch von der Höhe der Zuschläge zur Einkommensteuer abhängig gemacht werden könnte[16]).

Es sei in diesem Zusammenhang auf finanztheoretische Untersuchungen des schwedischen Nationalökonomen Wicksell hingewiesen, die das Problem parlamentarischer Beschlußfassung auf dem Gebiete des Steuerwesens zum Gegenstand haben. W. macht geltend[17]), daß das demokratische Prinzip der Mehrheitsentscheidung der Herbeiführung einer gerechten Steuerverteilung abträglich sei und daß man von ihm bei der Beschlußfassung über Fragen der Steuergesetzgebung und Steuerbemessung zweckmäßigerweise abweiche. Er begründet seine Ansicht damit, daß zwar im Meinungsstreit der gewöhnlichen Gesetzgebung die einfache Mehrheit entscheiden könne, daß aber bei den unversöhnlichen Gegensätzen des Streites der Interessen, der bei der Steuergesetzgebung und -bewilligung gegeben sei, „Einstimmigkeit und volle Freiwilligkeit der Beschlüsse . . . zuletzt die einzige sichere und handgreifliche Garantie gegen Ungerechtigkeiten der Steuerverteilung" bedeute. W.s Theorie der Abweichung von der Mehrheitsentscheidung bei Steuerbeschlüssen mag an sich recht wertvoll sein. Ihre praktische Durchführbarkeit aber dürfte sich nach Lage der Verhältnisse recht schwierig gestalten; vollends undurchführbar dürfte es sein, „Einstimmigkeit und . . . Freiwilligkeit der Beschlüsse" gesetzlich vorzuschreiben.

Die absolute Einheitlichkeit der Ertragssteuerbelastung ist aus systematisch-theoretischen und allgemeinen volkswirtschaftlichen Erwägungen gerechtfertigt. Es ist in diesem Zusammenhang einerseits auf die objektive Bemessungsgrundlage der gegenwärtigen Ertragsbesteuerung hinzuweisen und andererseits auf die Tatsache, daß im Interesse der konkurrierenden Wirtschaft eines einheitlichen Wirtschaftsgebietes die gleiche Belastung der Objekt-Realsteuern durchaus geboten erscheint. Es wurde an anderer Stelle schon darauf hingewiesen, daß die subjektive Einkommensteuer eine Differenzierung der örtlichen Belastung eher vertragen dürfte als die Ertragssteuern und speziell die Gewerbesteuern[18]).

Die Relation im ehemaligen Kommunalabgabenrecht galt dem Schutz der Einkommensteuer. Es wurde oben dargelegt, daß der Zweck der gegenwärtig geforderten Relation dem entgegengesetzt ist. Durch die Ausgestaltung des Tarifs und das System der Besteuerung des Existenzminimums ist aber auch einer Ueberbelastung der gemeindlichen Einkommensteuer im Rahmen einer neuen Zuschlagsbesteuerung eine Grenze gesetzt.

---

[16]) Vergl. hierzu auch Becker, Gutachten. a. a. O. S. 35.
[17]) Vergl. Wicksell, a. a. O. S. 114.
[18]) Vergl. Abschn. 2, S. 20.

5. Der interkommunale Lastenausgleich.

a)

Der interkommunale Lastenausgleich, von dem in diesem Abschnitt die Rede ist, wird in der finanzwissenschaftlichen Literatur in der Regel als Anhängsel des Lastenausgleichs schlechthin behandelt[1]), der in dieser Arbeit zum Zwecke der Unterscheidung allgemeiner Lastenausgleich genannt sein mag. Eine exakte Definition des Begriffes allgemeiner Lastenausgleich soll an dieser Stelle nicht gegeben und versucht werden; es herrscht überdies eine arge Begriffsverwirrung im Hinblick auf das unglücklich gewählte Wort „Lastenausgleich". Nach Hensel bezeichnet der Ausdruck: (allgemeiner) Lastenausgleich der Wortbedeutung nach „die Verschiebung der eine Körperschaft zunächst treffenden Last auf eine andere, die diese leichter zu ertragen in der Lage ist"[2]). Es handelt sich beim (allgemeinen) Lastenausgleich um zweierlei: eine ungleichmäßige Belastung und, insbesondere, eine verschiedenartige Leistungsfähigkeit in Bezug auf die Erfüllung gleichmäßig übertragener oder freiwillig übernommener Aufgaben soll durch Maßnahmen verschiedener Art kompensiert werden. Dieser Ausgleich wird vorgenommen, ohne daß irgendeine mit ihm zusammenhängende Beziehung oder Verflechtung zwischen der höheren oder geringeren Leistungsfähigkeit der in den Ausgleich einbezogenen Körperschaften besteht.

Anders dagegen verhält es sich beim interkommunalen Lastenausgleich[3]). Er vollzieht sich in der Regel zwischen benachbarten Gemeinden und liegt in einem „gewissen inneren Zusammenhang"[4]) begründet, der dadurch hergestellt wird, daß die wirtschaftlichen Beziehungen eines Steuerpflichtigen oder einer steuerlich zusammengefaßten Wirtschaftseinheit sich über mehrere Gemeinden erstrecken. Daraus ergibt sich zugleich ein weiteres Unterscheidungsmerkmal gegenüber dem allgemeinen Lastenausgleich: Beim interkommunalen Lastenausgleich erstreckt sich der Ausgleich grundsätzlich auf ein einzelnes Steueraufkommen; beim allgemeinen Lastenausgleich aber werden, sofern er ein finanzieller Ausgleich ist[5]), Gesamtaufkommen aus einzelnen Steuern verteilt.

---

[1]) Vergl. Mulert, Kommunalfinanzen und Reichssteuerreform. a. a. O. S. 62 ff.; desgl. Hensel, Gutachten. a. a. O. S. 112 ff.

[2]) Hensel, Gutachten. a. a. O. S. 113.

[3]) Der allgemeine Lastenausgleich kann geschehen sowohl zwischen nebengeordneten Verbänden, als auch dadurch, daß ein höherer Verband die Belastung eines nachgeordneten übernimmt. Im ersteren Falle kann man auch von einem interkommunalen (allgemeinen) Lastenausgleich reden. Dieser aber ist hier, wie aus dem Zusammenhang ersichtlich ist, nicht gemeint.

[4]) Hensel, Gutachten. a. a. O. S. 123.

[5]) Vergl. Abschn. 8, S. 94.

In diesem letzteren Unterscheidungsmerkmal liegt der Grund, weshalb der interkommunale Lastenausgleich, der bei einer Darstellung des allgemeinen Lastenausgleichs in der Regel nur als Zusatz berücksichtigt wird, in dieser Untersuchung zweckmäßigerweise vorweg und völlig losgelöst vom allgemeinen Lastenausgleich behandelt wird. Der interkommunale Lastenausgleich ist ein Teilproblem der Ausgestaltung des Einkommensteuerzuschlagsrechtes; es ist unerläßlich, bei Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes die technische Durchführung des interkommunalen Lastenausgleichs — der beim Ueberweisungssystem insofern geschieht, als der Verteilungsschlüssel, nach welchem die aufkommende Steuer verteilt wird, die verschiedenartige Beteiligung der Wohnsitz-, Belegenheits- und Betriebsgemeinden berücksichtigt —, neu zu regeln. Der allgemeine Lastenausgleich hingegen wird in dieser Arbeit lediglich unter dem Gesichtspunkt mit behandelt, daß die Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes einen weitgehenden allgemeinen Lastenausgleich erforderlich erscheinen läßt.

b)

Schon im preußischen Kommunalabgabengesetz von 1893 spielte der interkommunale Lastenausgleich eine hervorragende Rolle. Es erübrigt sich, auf die Einzelheiten der gesetzlichen Bestimmungen einzugehen, die in den §§ 47 ff. des Gesetzes kodifiziert sind. Hier kommt es vornehmlich darauf an, daß System der damaligen Regelung herauszustellen.

Es prägt sich in ihm der sogenannte Forensalgedanke aus, nach dem das für die Staatseinkommensteuer einheitlich veranlagte Einkommen aus Grundvermögen oder Handels- und Gewerbebetrieb für die Zwecke der kommunalen Einkommenbesteuerung in den Fällen, in denen die Wohnsitz- oder Sitzgemeinde des Steuerpflichtigen sich mit der Belegenheitsgemeinde (= Forensalgemeinde) der Einkommenquelle nicht deckt, nach Maßgabe seiner örtlichen Radizierung eine Aufteilung erfährt.

Das dem preußischen Kommunalabgabengesetz zugrunde liegende System der sog. Forensalbesteuerung ist auch in die Finanzausgleichsgesetzgebung der Nachkriegszeit übernommen worden. Der Unterschied gegenüber der vormaligen preußischen Regelung wirkt sich eigentlich nur nach der rein technischen Seite hin aus, indem nämlich nicht wie früher das Einkommen, sondern die vom Reiche einheitlich veranlagte und erhobene Steuer rechnerisch aufgeteilt wird[6]). Es ist darum nicht richtig, heute generell von dem Prinzip einer Verteilung des Reichseinkommensteueraufkommens nach Maßgabe des „örtlichen Auf-

[6]) Vergl. §§ 21 bis 35 des Finanzausgleichsgesetzes in seiner gegenwärtigen (dritten) Fassung vom 27. 4. 1926.

kommens" zu sprechen, in Wahrheit erfolgt sie nach dem „Gesichtspunkt der Belegenheit oder sonstiger örtlicher Beziehungen"[7]).

Bei Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes wird man sich zunächst grundsätzlich darüber zu entscheiden haben, ob man das überlieferte Forensalprinzip weiter berücksichtigen will. Der Gesetzentwurf von 1925 hat sich offen zu ihm bekannt und die maßgebenden Vorschriften des Finanzausgleichsgesetzes unter Anpassung an ihre Aufgabe, die Grundlage für die selbständige Anteilerhebung der Gemeinden zu bilden, übernommen[8]).

c)

An dem Prinzip der überlieferten Forensalbesteuerung hat man bislang auch nicht zu rütteln gewagt. Und doch erscheint es notwendig, dieselbe unter dem Gesichtspunkt einer finanztheoretischen Rechtfertigung und der finanzpolitischen Eignung einer Kritik zu unterziehen.

Die forensale Einkommenbesteuerung[9]) knüpft an die Beziehung an, die zwischen dem Einkommen eines Steuerpflichtigen und der Belegenheit der Einkommenquelle besteht. Man unterstellt, daß der Belegenheitsgemeinde eines Handels- und Gewerbebetriebes (Forensalgemeinde[10]) durch Zuzug von Arbeitermassen Polizei-, Armen- und Schullasten oder durch Ausbau und Abnutzung von Straßen Bau-, Unterhaltungs- und Beleuchtungskosten aller Art entstehen und man rechtfertigt auf diese Weise den „forensalen" Ausgleich der Lasten. In entsprechender Weise wird ein Lastenausgleich auch bezüglich der „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn)"[11]) für den Fall begründet, daß die Arbeiterwohnsitzgemeinde nicht mit der Beschäftigungsgemeinde zusammenfällt und die Steuererhebung bezw. ihre Einbehaltung in letzterer geschieht.

Die Einkommensteuer ist indessen der Ausdruck einer Besteuerung nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, wie sie

---

[7]) Vergl. Entwurf eines Landessteuergesetzes. Fassung der Vorlage an den Reichstag vom November 1922, Reichstag I. Wahlperiode 1920/22, Drucksache 5263, S. 17.

[8]) Vergl. §§ 18 bis 31 des Entwurfes eines Gesetzes über Aenderungen des Finanzausgleiches zwischen Reich, Ländern und Gemeinden vom 23. 4. 25 nebst Begründung. Reichstag III. Wahlperiode 1924/25, Drucksache Nr. 802.

[9]) Vergl. zu den nachstehenden Ausführungen: Markull, a. a. O. S. 319 ff.: Grundsätzliches zum Forensalgedanken.

[10]) Forensalgemeinde im Sinne des preuß. KAG. = Belegenheitsgemeinde oder Betriebsgemeinde im Sinne des Finanzausgleichsgesetzes. Letzteres will unter Forensalgemeinden Sitzgemeinden verstanden wissen, die zugleich Belegenheits- oder Betriebsgemeinde sind. In obigen Ausführungen ist entsprechend der Terminologie des KAG. unter Forensalgemeinde stets die Belegenheits- oder Betriebsgemeinde im Gegensatz zur Sitz- oder Wohnsitzgemeinde verstanden. — Vergl. Markull, a. a. O. S. 327 ff., bes. S. 338/39.

[11]) § 6 Abs. 1 Ziff. 4 Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925.

denn auch in entsprechender Weise als auf dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz aufgebaute Personalsteuer ausgestaltet wurde. Es liegt nahe, analog die Unhaltbarkeit der forensalen Einkommenbesteuerung und die finanztheoretische Berechtigung des „Personalstatuts" anzunehmen, auf Grund dessen die Rechte des Ortes maßgebend sind, mit dem der Einkommensträger in persona verknüpft ist. Das würde praktisch bedeuten, daß das Recht zur Erhebung von Zuschlägen zu einer Einkommensteuer derjenigen Gemeinde eingeräumt wird, in welcher der Steuerpflichtige seinen ständigen Wohnsitz hat.

Für die Ablehnung des „Territorialitätsprinzips" und die Anerkennung des „Personalitätsprinzips" spricht ferner auch ein finanzpolitischer Gesichtspunkt. Die finanzpolitische Rechtfertigung des Zuschlagsrechtes liegt u. a. begründet in dem Prinzip des selbstverantwortlichen Verbundenseins der zur Zahlung der Einkommensteuerzuschläge verpflichteten Gemeindebürger mit der Finanz- und Steuergebarung ihrer Kommune. In dieser Beziehung liegt die mit der Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes verbundene Erwartung einer sparsamen kommunalen Wirtschaftsführung begründet. Sie muß aber im Rahmen der forensalen Besteuerung insofern zur Illusion werden, als diejenigen, die einer Belegenheits- bezw. Beschäftigungsgemeinde gegenüber zur Zahlung von Einkommensteuerzuschlägen verpflichtet sind, nicht Einwohner eben dieser Gemeinde sind und deshalb keinen Einfluß auf die Steuer- und Finanzgebarung der forensischen Gemeinde und speziell auf die Höhe der ihnen von dieser auferlegten Zuschläge haben[12]).

Es erhebt sich weiter die grundsätzliche Frage, ob die strukturellen Verhältnisse des Wirtschaftslebens, die die Verwirklichung des „Personalstatutes" in den neunziger Jahren verhinderten, nicht heute derart verlagert sind, daß sie eine Abkehr vom überlieferten System der Forensalbesteuerung möglich und sogar angebracht erscheinen lassen. Es sei in diesem Zusammenhang nur darauf hingewiesen, daß zufolge der im großen Ausmaße vorgenommenen Umwandlung privater, einkommensteuerpflichtiger Erwerbsunternehmungen in gegenwärtig körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaften bei der reinen Einkommensteuer die der forensalen Besteuerung allgemein nicht zugänglichen „Einkünfte aus Kapitalvermögen"[13]) eine besondere Bedeutung erlangt haben. Damit soll angedeutet sein, daß eine zunehmend unvollständig durchführbare Erfassung des forensalen Einkommens der physischen Personen die ganze Institution der forensalen

---

[12]) Hierbei ist allerdings zu berücksichtigen, daß die Bestimmung der Zuschlagshöhe, die zwar dem Prinzip der Forensalbesteuerung entsprechend der Forensalgemeinde zusteht, dieser nicht unbedingt zuerkannt sein muß. Vergl. S. 74 ff.

[13]) § 6 Abs. 1 Ziffer 5 Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925.

Besteuerung fragwürdig erscheinen läßt. Mit jener Strukturwandlung hängt es zugleich zusammen, daß die forensale Besteuerung gegenwärtig in hohem Maße bei der Körperschaftssteuer zur Geltung kommen muß, wobei die Tatsache der allgemeinen Konzentrationsbestrebungen und die Tendenz der Trennung von Belegenheits- und Sitzgemeinden, bezw. der Verlegung der Sitzgemeinden an zentrale Stellen, noch besonders mitspricht.

Es würde zu weit führen, an dieser Stelle und im Rahmen dieser Arbeit die Körperschaftssteuer in ihrer Beziehung zum Einkommensteuerzuschlagsrecht einer finanztheoretischen Untersuchung zu unterziehen. Die Aufgabe wäre gewiß besonders reizvoll, aber, da die Körperschaftssteuer im Hinblick auf Rechtfertigung und Charakter sehr umstritten ist, ungemein schwierig. Jedoch soll hier die Frage aufgeworfen werden, ob es nicht aus finanzpolitischen Erwägungen ratsam ist, die Körperschaftssteuer wegen ihrer speziellen Eigenart und Bedeutung überhaupt aus der Zuschlagsbesteuerung zu eliminieren, d. h. als einheitlich erhobene Reichssteuer bestehen zu lassen.

Wenn gegen das Einkommensteuerzuschlagsrecht die ökonomischen Nachteile ins Feld geführt werden, die starke Differenzierungen in der Anspannung der Zuschläge im Bereiche eines einheitlichen Wirtschaftsgebietes mit sich bringen, so trifft dieses Bedenken in allererster Linie im Hinblick auf die Körperschaftssteuer zu. Die Aufkommen der Körperschaftssteuer sind örtlich recht unbeständig und unterschiedlich. So kann z. B. die Maschinen- und Autoindustrie in einem großen Gemeinwesen jahrelang ohne Gewinn oder mit recht unbeständigen Erträgen arbeiten, während die Brauereien in einer anderen, unter gleichen Existenzbedingungen stehenden Kommune unverhältnismäßig hohe und konstante Erträge abwerfen, die der besteuernden Kommune gegebenenfalls Anlaß und Möglichkeit zur Verschwendung geben. Nach dem Gesetz der großen Zahl aber gleichen sich örtliche Differenzierungen und Unbeständigkeiten bei einem einheitlichen Reichssteueraufkommen in hohem Maße aus.

Ein weiterer Gesichtspunkt ist der: Wird dem Reiche das Aufkommen der von ihm einheitlich erhobenen Körperschaftssteuer in voller Höhe überlassen, so kann es auf seine Anteile an der reinen Einkommensteuer verzichten und diese schließlich an Länder und Gemeinden abtreten. Bei der gewöhnlichen Einkommensteuer aber kommen die soeben erwähnten Gefahren, die der kommunalen Steuerwirtschaft durch das Zuschlagsrecht zur Körperschaftssteuer drohen, weniger in Betracht. Das Aufkommen der Körperschaftssteuer könnte indessen auch ganz oder teilweise zu Zwecken des allgemeinen Lastenausgleichs verwandt werden, ja, es wäre vielleicht auch geeignet, das Problem der selbständigen Anteilserhebung der Länder in einer befriedigenden Weise zu lösen. Jedoch sind solche Vorschläge recht problematisch.

Der Beseitigung der Forensalbesteuerung stehen natürlich, das darf nicht übersehen werden, zahlreiche Hemmnisse, auch solche psychologischer Art, entgegen, war doch die Finanzgebarung der Gemeinden und auch der Länder bislang immer auf der Auswertung der überlieferten forensischen Beziehungen aufgebaut. Der Gedanke aber eines Systemwechsels ist im Zusammenhang mit der Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes gerade deshalb zu erwägen, weil mit der Abschaffung der forensalen Besteuerung ein bedeutsames Hindernis aus dem Weg geräumt ist, das als technische Schwierigkeit hauptsächlich gegen die Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes spricht.

d)

Auch in dem Gesetzentwurf von 1925 ist versucht worden, die technischen Schwierigkeiten, die sich bei Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes infolge grundsätzlicher Beibehaltung des Systems der Forensalbesteuerung ergeben, auf ein Minimum zu reduzieren. Die praktische Durchführbarkeit der dort gegebenen Vorschriften hat Lange in ausführlichen Darlegungen, die eine große Kenntnis der Zusammenhänge jener ungemein schwierigen Materie verraten, einer kritischen Untersuchung unterzogen. Er kommt zu dem Ergebnis, daß die Zuschläge, wie sie im Gesetzentwurf vorgesehen sind, nicht durchführbar seien, daß sie aber so gestaltet werden könnten, daß ihre Durchführung ohne besondere Schwierigkeiten möglich sei. Im einzelnen kritisiert L. die technische Seite der Zuschläge bei der Lohnsteuer, beim Veranlagungsverfahren und dem Steuerabzug vom Kapitalertrag und macht neue oder ergänzende Vorschläge über das Verfahren. Erwähnt seien hier zwei wichtige Aenderungsvorschläge: L. will die Verwaltung der Zuschläge auf die Gemeinden übertragen wissen, er hält es ferner für zweckmäßig, von dem jetzigen System der Vorauszahlung und Nachveranlagung abzugehen und das alte preußische System der Vorausveranlagung wieder einzuführen[14]). Diese Vorschläge sind indessen in gleicher Weise wie alle übrigen aus technischen Erwägungen hervorgegangen, wie denn überhaupt L.s Aufsätze vornehmlich die formal-methodologische Seite des Problems behandeln und die systematisch-materiellen Momente ziemlich unberücksichtigt lassen. Letztere aber sind von besonderer Wichtigkeit und darum seien in Anlehnung an den Gesetzentwurf des Jahres 1925 noch einige Gesichtspunkte herausgegriffen, an denen weniger aus technischen als aus grundsätzlichen Erwägungen Kritik zu üben ist.

Es handelt sich hier zunächst um die den Steuerabzug vom Arbeitslohn betreffenden Lastenausgleichsbestimmungen. Die forensale Besteuerung des preußischen Kommunalabgabengesetzes betraf

[14]) Lange, a. a. O. S. 333.

lediglich die Einkünfte aus den Einkommenquellen Grundvermögen und Handel und Gewerbe. Die „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn)" wurden ohne Rücksicht auf ein Auseinanderfallen von Beschäftigungs- und Wohnsitzgemeinde in letzterer veranlagt und waren nur in ihr steuerpflichtig. Diese Regelung widersprach keineswegs dem Prinzip von Leistung und Gegenleistung, aus dem sich der forensale Besteuerungsgedanke entwickelt hat; ihr lag die Ueberlegung zugrunde, daß der auf einen („auswärts beschäftigten") Arbeiter entfallende Verwaltungsbedarf hauptsächlich in seiner Wohnsitzgemeinde entstehe und daß es deshalb und auch aus steuertechnischen Gründen sich erübrige, die „Forensalbesteuerung" seines Arbeitslohnes besonders zu regeln.

Das Problem des interkommunalen Lastenausgleichs wurde in Bezug auf den sog. Arbeitslohn im Finanzausgleich der Nachkriegszeit erstmalig akut. Es handelte sich darum, ob man das Lohnsteueraufkommen bei der Verteilung des Gesamtsteueraufkommens auf die Länder und Gemeinden gesondert behandeln solle, indem man etwa der Verteilung den Schlüssel der Bevölkerungszahl zugrunde lege, oder ob die Lohnsteuer in das durch das Forensalprinzip beherrschte allgemeine Verfahren der Zerlegung und Schlüsselfestsetzung einzubeziehen sei. Man entschied sich für das letztere und bestimmte, daß die durch Steuerabzug vom Arbeitslohn einbehaltene Einkommensteuer im Verteilungsverfahren auf die Gemeinden entfallen sollte, in denen die Steuerpflichtigen in dem maßgebenden Steuerabschnitt einen Wohnsitz bezw. ihren gewöhnlichen Aufenthalt hatten[15]).

Im Gegensatz zu dieser im Kommunalabgabengesetz und im Reichsfinanzausgleich überlieferten Regelung nimmt nun der Entwurf von 1925 von der Verwirklichung des Gedankens Abstand, daß der Wohnsitzgemeinde, „in der der auf den Arbeitnehmer entfallende Verwaltungsbedarf vorwiegend erwächst", die Zuschlagsberechtigung eingeräumt wird. Er gibt vielmehr nur der Beschäftigungsgemeinde das Zuschlagsrecht und unterwirft die Lohnsteuerpflichtigen aus benachbarten oder fremden Wohnsitzgemeinden ihren Zuschlägen. Allerdings wird den Erfordernissen des Lastenausgleichs insofern Rechnung getragen, als der Entwurf den Wohnsitzgemeinden einen Ausgleichsanspruch einräumt. Dieser aber gründet sich nicht auf die Anteilbeträge, die den Arbeitern der Wohnsitzgemeinde von der Beschäftigungsgemeinde einbehalten wurden, sondern errechnet sich nach einem durchschnittlichen Kopfbetrag der von der Beschäftigungsgemeinde durch Abzug vom Arbeitslohn erhobenen Einkommensteuerzuschläge. In der Begründung des Entwurfes ist hierzu auf die Schwierigkeiten hingewiesen, die sich für den einzelnen Arbeitgeber dann ergeben würden, wenn er bei seinen Arbeit-

---

[15]) Vergl. § 25 Abs. 3 Finanzausgleichsgesetz. Vergl. auch Markull, a. a. O. S. 315/316.

nehmern je nach ihrem Wohnsitz verschiedene Gemeindeanteile und gegebenenfalls Landesanteile einzubehalten habe[16]).

Gegen diese Vorschrift des Entwurfes sind schwere Bedenken zu erheben. Die freie und selbstverantwortliche Entscheidung über das Maß der Einkommen-Zuschlagsbesteuerung wird zufolge dieser Regelung in vielen Fällen solchen Kommunen genommen werden, die ihrem Charakter nach vorwiegend Arbeiterwohnsitzgemeinden sind. Wegen der erhöhten Lasten, die durch Schul-, Polizei- und Wohlfahrtswesen entstehen, werden gerade ausgesprochene Arbeiterwohnsitzgemeinden vielfach auf höhere Einkommensteuerzuschläge angewiesen sein als die benachbarten Belegenheitsgemeinden; gerade hier muß sich darum die Tatsache, daß sie bezüglich ihrer auswärts beschäftigten Gemeindebürger bei dem Ausgleichsanspruch gegen die entsprechende Beschäftigungsgemeinde auf deren niedrigere Zuschlagssätze angewiesen sind, doppelt bemerkbar machen. Andererseits wiederum wird dort, wo ein gegenseitiger Wechsel der Arbeitskräfte von Wohnort zu Belegenheitsgemeinde und umgekehrt gegeben ist, d. h. wo trotz des Vorhandenseins der Voraussetzungen, die einen Ausgleich der Lasten bedingen, reine Wohnsitz- und reine Belegenheitsgemeinden nicht vorliegen, oft der Fall eintreten, daß bei ungleichen Zuschlagssätzen im Ausgleichsverfahren die eine Gemeinde infolge höherer Zuschläge der anderen einen finanziellen Vorteil und diese zufolge der niedrigeren Zuschläge jener eine Benachteiligung erfährt. Dabei geht der finanzielle Vorteil der einen Gemeinde auf die Kosten ihrer in jener anderen Gemeinde beschäftigten Arbeiter, die bei gleicher Lohnhöhe ohnehin schon durch Werbungskosten stärker belastet sind als ihre am Wohnsitz beschäftigten Mitbürger.

Schwerwiegender jedoch ist noch ein anderes Bedenken. Es ist die Erwägung, daß wegen des Gedankens der selbstverantwortlichen Mitbestimmung jedes einzelnen Gemeindebürgers an der Finanzgebarung seiner Kommune billigerweise verlangt werden muß, daß der auswärts beschäftigte Arbeiter nicht mittelbar über den schematischen Ausgleichsanspruch zu den Lasten seiner Gemeinde herangezogen wird, sondern daß der Zuschlag seiner Wohnsitzgemeinde bei dem ihm einbehaltenen Steuerabzug deutlich zum Ausdruck kommt. Das ist eine unbedingte Forderung, die wegen der mit dem Prinzip der Selbstverantwortlichkeit verbundenen Erwartung der Sparsamkeit nicht übergangen werden darf.

Unter Berücksichtigung der hier geltend gemachten Bedenken mag man Lange's Ansicht nicht teilen, der im Hinblick auf die vorgesehene Ausgleichung zwischen Wohn- und Beschäftigungsgemeinde von „einer

[16]) Vergl. §§ 23 bis 31 des Gesetzentwurfes von 1925 und aus der Gesetzesbegründung (Drucksache Nr. 802) Ziff. A. III 2 b, an der gleichen Stelle, S. 25.

glücklichen Lösung des Problems" und von einem „erfreulichen Fortschritt" spricht[17]). Es ist viel eher Hensel beizupflichten, der von diesem Ausgleichsverfahren sagt, daß es zwar „den Vorzug verhältnismäßig großer Einfachheit hat, daß es aber andererseits dem Grundgedanken des freien Zuschlagsrechtes geradezu ins Gesicht schlägt" und der eine anderweitige Regelung selbst auf die Gefahr von „außerordentlich großen Verwaltungsschwierigkeiten" hin glaubt fordern zu müssen[18]).

Bei Einführung des Zuschlagsrechtes und Beibehaltung des Lohnsteuerabzugsverfahrens entsteht für die Arbeitgeber eine nicht unbeträchtliche Mehrarbeit. Technische Schwierigkeiten ergeben sich dabei nicht gerade wegen Berücksichtigung der örtlich verschiedenen Zuschläge für die Arbeitnehmer verschiedener Wohngemeinden, denn es muß ja auch heute der Arbeitgeber für jeden einzelnen Arbeitnehmer je nach dessen Familienstand eine individuelle Berechnung der Lohnsteuer vornehmen. Kompliziert wird das Verfahren aber bei einer verschiedenen Höhe des Existenzminimums, dessen Besteuerung zwar im Gesetzentwurf des Jahres 1925 nicht vorgesehen wurde, die aber als unerläßliche Voraussetzung der Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes verlangt werden muß[19]). Eine weitere Schwierigkeit liegt darin, daß die Gemeinden ihre Zuschläge nicht alle zu gleicher Zeit und im voraus endgültig festlegen können und des weiteren in der Benachrichtigung des Arbeitgebers von den Zuschlagssätzen der Wohnsitzgemeinden seiner Arbeitnehmer[20]).

Berücksichtigt man diese Hemmnisse, so taucht die Frage auf, ob nicht im Hinblick auf die Schwierigkeiten des Lastenausgleichs beim Steuerabzug vom Arbeitslohn die Beseitigung des Lohnabzuges ratsam erscheine. Dabei wäre freilich auch zu entscheiden, ob der Lohnabzug für den Reichsanteil selbst beibehalten werden soll. Für die allgemeine Abschaffung des Lohnsteuerabzuges sprechen auch beachtliche Erwägungen, auf die in einem anderen Abschnitt dieser Arbeit ausführlich eingegangen ist[21]).

Die Einnahmen aus Kapitalvermögen (Dividenden, Zinsen und Beteiligungsgewinne verschiedenster Art) lassen sich in einen forensalen Lastenausgleich nicht miteinbeziehen. Sie wurden schon nach den Vorschriften des preußischen Kommunalabgabengesetzes in der Wohnsitzgemeinde des Einkommenträgers veranlagt und unterlagen auch hier der Besteuerung.

Diesen Weg beschreitet jedoch der Gesetzentwurf von 1925 nicht. Er geht von der grundsätzlichen Beibehaltung des im System der

---

17) Lange, a. a. O. S. 231.
18) Hensel, Gutachten. a. a. O. S. 126.
19) Vergl. Abschnitt 3, S. 37 f.
20) Vergl. Lange, a. a. O. S. 230.
21) Vergl. Abschnitt 2, S. 15/16, Fußn. 4.

Reichseinkommensteuer verankerten Steuerabzuges vom Kapitalertrage aus[22]) und verzichtet unter Hinweis auf Schwierigkeiten bezüglich der Technik der Erhebung auf die Berücksichtigung örtlich verschiedener Zuschläge zu den Reichssteuerbeträgen, die in der Form des Steuerabzuges vom Kapitalertrag erhoben werden[23]).

Die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegenden Einkünfte werden damit faktisch von der Zuschlagsbesteuerung ausgeschlossen. Sie werden wie bisher mit einer hundertprozentigen Reichseinkommensteuer belastet und das Reichsaufkommen aus der Kapitalertragsteuer wird weiter nach den Grundsätzen des Systems der Steuerverteilung auf die Länder verteilt. Zur Begründung wird auf die technischen Schwierigkeiten und darauf verwiesen, daß die Belastung der Kapitalerträge mit einem gleichen Satze dem Wiedererstehen von Rentnergemeinden entgegenwirke[24]).

Auch diese Regelung ist grundsätzlich abzulehnen. Sie fordert in mancherlei Hinsicht zur Polemik heraus. Es geht nicht an, eine bestimmte Kategorie von Einkünften gesondert zu behandeln. Es ist unbillig, daß je nachdem die Einkommensteueranteilsätze von Reich, Land und Gemeinde zusammen unter 100 Prozent bleiben oder diese Grenze überschreiten, der Bezieher von Kapitaleinkommen zum Vorteil oder Nachteil seiner Kommune benachteiligt oder bevorzugt wird. Die Gefahr der Wiedererstehung von Rentnergemeinden liegt überdies heute nicht vor[25]). Dieses Argument entkräftet die Gesetzesbegründung selbst durch den Hinweis darauf, daß die Kapitalertragssteuern bei der gegenwärtigen Kapitalarmut keine erheblichen Beträge darstellten. Sollte aber trotzdem die „Gefahr" der Bildung von Rentnergemeinden in Betracht gezogen werden, so ist das ein Gesichtspunkt, der gegen die Einführung des Zuschlagsrechtes schlechthin anzuführen wäre, und es wäre dann richtiger, allgemein von dem Problem der Steueroasen zu sprechen, die heute mehr auf die Abwanderung von Pensionären aller Art als auf die von Rentnern zurückzuführen sein würden. Es sei jedoch auch hier auf die Arbeit Lange's verwiesen, der zu beweisen versucht, daß selbst bei Beibehaltung des Kapitalertragsteuerabzuges die Möglichkeit örtlich verschiedener Zuschläge, ohne daß damit besondere Schwierigkeiten verbunden sind, vorhanden ist[26]).

---

[22]) Vergl. §§ 83 bis 88 Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925; desgl. Verordnung über Aufhebung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag und der beschränkten Steuerpflicht bei festverzinslichen Wertpapieren vom 16. 10. 30 (R.G.Bl. 1930, I, S. 464).

[23]) Vergl. § 6 Abs. 1 Ziff. 1 des Gesetzentwurfs von 1925, desgl. die Begründung dazu; Drucksache Nr. 802, S. 28.

[24]) Desgl. Drucksache Nr. 802, S. 28.

[25]) Vergl. Abschnitt 2, S. 25 ff.

[26]) Lange, a. a. O. S. 325.

6. Das Zuschlagsrecht in seiner Beziehung zur kommunalen Selbstverwaltung und die gegenwärtigen Probleme der Selbstverwaltung.

a)

Das Einkommensteuerzuschlagsrecht ist — zwar unter der Voraussetzung einer entsprechend freien Gestaltung — ein Faktor der den Kommunen in finanzieller Hinsicht eingeräumten Selbstverwaltung, wie denn auch die Kommunen, indem sie ihre Rechte auf Selbstverwaltung geltend machen, neben organisatorischen Maßnahmen in finanzieller Hinsicht die gemeindliche Steuerautonomie durch Gewährung des Zuschlagsrechtes fordern. Beide, Zuschlagsrecht und Selbstverwaltung, stehen in wechselseitiger Beziehung zueinander, bedingen sich gewissermaßen gegenseitig; das Zuschlagsrecht ist ein Glied der kommunalen Steuerautonomie und damit auch des kommunalen Selbstverwaltungsrechtes.

b)

Ueber den in der Literatur sehr widerspruchsvoll gedeuteten Begriff „Selbstverwaltung" soll hier nicht diskutiert werden. Es sei unter Selbstverwaltung lediglich die besondere Form der Dezentralisation, die als politisches Organisationsprinzip das Gegenstück zum Zentralismus darstellt, verstanden, deren Wesen in der Uebertragung eines Teiles der öffentlichen Aufgaben auf die selbstverantwortlichen Kommunen bezw. Kommunalverbände unter Beschränkung des Staates auf die Aufsicht liegt.

c)

Die tatsächliche Entwicklung der Zeit seit dem Umsturz ist in doppelter Weise gekennzeichnet: Es ist einerseits die Tendenz zur Zentralisation der Verwaltung und auf der anderen Seite die Ersetzung der kommunalen Selbstverwaltung als „echter Dezentralisation"[1]) durch andere Formen einer dezentralisierten Verwaltung, sei es die sog. Auftragsverwaltung, die man auch wohl im Gegensatz zu der kommunalen die politische Selbstverwaltung zu nennen pflegt, oder die rein administrative Dezentralisation, deren Berechtigung als organisatorisches Prinzip einer Dezentralisation deshalb bestritten werden darf, weil die in Betracht kommenden Unterbehörden unmittelbare Staatsbehörden sind.

Diese allgemeine Entwicklung spiegelt sich auf keinem Gebiete besser wider als auf dem der Finanz- und Steuerverfassung, und es fällt gerade auch die Schaffung einer von reichseigenen Behörden veranlagten Reichseinkommensteuer und die Beseitigung des kommunalen Zuschlagsrechtes zur Einkommensteuer in ihre Linie.

Die vorgezeigte Entwicklung wird im einzelnen teilweise durch konkrete Notwendigkeiten bestimmt gewesen sein, insbesondere war die allgemeine wirtschaftliche und finanzielle Notlage ein Grund für die einheitliche Regelung und Verwaltung bestimmter Aufgabenkomplexe durch die Zentrale und die damit verbundene Einengung bislang bestehender Selbstverwaltungsbefugnisse. Darüber hinaus jedoch aber wird man nach den tieferen Gründen forschen müssen, um diese wichtigen Strukturwandlungen zu begreifen, die eben doch

---

[1]) Preuß, Dezentralisation und Zentralisation, a. a. O. S. 537.

nicht nur als auf Zweckmäßigkeitserwägungen beruhend betrachtet werden dürfen.

Die Probleme Zentralismus und Dezentralisation und die Art der Durchführung der Dezentralisierung sollten an sich mit der Verfassungsform des Staates nichts zu tun haben. Gleichwohl aber bestimmt die Form der staatlichen Verfassung die Tendenz der Verwaltungsorganisation. So wohnt der gegenwärtigen demokratisch-parlamentarischen Verfassung in hohem Maße die Neigung zu zentraler Verwaltung und die Abneigung gegen die kommunale Selbstverwaltung als Form der Dezentralisation inne. Der Grund hierfür liegt im Bereiche der staatlichen Willensbildung sowohl bei der Legislative als auch bei der Exekutive. Das demokratische Prinzip verlangt im Extrem, daß der Wille der Mehrheit des ganzen Volkes die Grundlage aller öffentlichen Gewalt sei. Die den Willen des demokratisch organisierten Staates darstellende Mehrheit des Staatsparlamentes wird in allen Fällen danach trachten, daß die Willensrichtung bestehender Selbstverwaltungskörperschaften der ihrigen entspricht. Da sie eine solche Konformität kaum annehmen darf, da insbesondere die ungleiche politische Zusammensetzung der Vertretungen der Selbstverwaltungskörperschaften notwendigerweise abweichende Willensbildungen erzeugen muß, durch die der Wille des Ganzen beeinträchtigt oder auch wohl aufgelöst zu werden droht, so wird sie Maßnahmen zur Beseitigung dieses Mißstandes ergreifen. Eine möglichst weite Aufgabengebiete umfassende Zentralisierung der Gesetzgebung und die Dezentralisierung der Vollziehung in der Form von lediglich administrativen Mittel- und Unterinstanzen ist hierbei das einfachste und zugleich durchschlagendste Mittel.

Eine solche allgemeine Entwicklungstendenz offenbaren die gegenwärtigen deutschen Verhältnisse. Die Entwicklung seit dem Umsturz erhielt indessen noch ihren besonderen Charakter durch den neu belebten Kampf um die Einheitlichkeit des Reiches, in dessen Verlauf eigenstaatliche Rechte der Länder mehr und mehr an das Reich übergingen. Die Folge davon aber war, daß die im eigenen Machtbereich bedrohten Länder für ihre Einbußen sich an ihren Kommunen schadlos zu halten trachteten. Diesen Gesichtspunkt der ersatzweisen „Aushöhlung des Lebensraumes der Kommunen" durch die Länder führt Most unter den Ursachen des gegenwärtigen Notstandes der kommunalen Selbstverwaltung an erster Stelle an[2]).

Der Entwicklungsprozeß ist bei uns indessen noch keineswegs abgeschlossen. Man redet mit Recht von einer Krise der Selbstverwaltung, deren Bestehen durch mannigfache Erörterungen des Problems der Selbstverwaltung in jüngster Zeit erwiesen ist. Extreme Ansichten stehen gegenüber:

Als entschiedener Vorkämpfer für den Gedanken der Selbstverwaltung vertritt der Präsident Mulert des Deutschen Städtetages ihre „universelle Zuständigkeit"[3]), die alle Aufgaben der örtlichen Gemeinschaft umfasse. Er sieht in der Selbstverwaltung „geradezu die Vollendung des demokratischen Gedankens"[4]) und fordert, daß der Staat nur das unbedingt Notwendige regele, alles übrige aber der Selbstverwaltung zur verantwortlichen Entscheidung überlasse.

Die Ansicht Mulert's spiegelt sich in dem vom Vorstand des Deutschen Städtetages herausgegebenen Entwurf einer Reichsstädteordnung wider, der ein sehr weitgehendes Selbstverwaltungsrecht der Städte fordert und die Aufsicht des Staates nur auf die Ueberwachung der Gesetzesbefolgung be-

---

[2]) Most, Selbstverwaltungsgesetz und Städteordnung. a. a. O. S. 5.

[3]) Mulert, Selbstverwaltung und Gesetzgebung. a. a. O. S. 1.

[4]) Schriftenreihe des Deutschen Städtetages. Heft 4, a. a. O. S. 25.

schränkt wissen will. Darüber hinaus regt der Präsident des Städtetages die Mitwirkung der Gemeinden bei der Staatsaufsicht an, die eine unmittelbare Fühlungnahme mit den Gemeindebedürfnissen auf der staatlichen Seite gewährleiste[5]).

Radikale Forderungen zugunsten der Selbstverwaltung stellt u. a. auch Drews auf, der das Verschwinden der Staatsbehörden aus den Lokal-, Kreis- und Provinzialinstanzen und ihre Ersetzung durch Selbstverwaltungsbehörden fordert, die die heute dort verwalteten Angelegenheiten als Selbstverwaltungs- oder Auftragsangelegenheiten zu übernehmen hätten[6]).

Der von der preußischen Staatsregierung in jüngster Zeit im Zusammenhang mit ihren Absichten einer staatlichen und kommunalen Verwaltungsreform vorgelegte Entwurf eines Gesetzes über die kommunale Selbstverwaltung aber grenzt die Befugnisse der Selbstverwaltungskörperschaften recht deutlich ab[7]). In scharfem Gegensatz zur Tendenz des Städtetagentwurfes, die „auf eine völlige Loslösung der Kommunen vom Aufsichtsrecht des Staates" hinzielt[8]), läßt der preußische Entwurf das Prinzip der „Unterordnung des gemeindlichen Willens unter den Staatswillen" deutlich erkennen.

Die Aufsicht des Staates ist bis ins einzelne geregelt. Beauftragte der Aufsichtsbehörden sind nach § 83 Abs. 2 des Entwurfes berechtigt, an Beratungen der gemeindlichen Körperschaften und Ausschüsse teilzunehmen und müssen auf Verlangen jederzeit gehört werden. Im § 92 ist vollends dem Innenminister als Aufsichtsorgan das Recht zur Aufhebung von Gemeindebeschlüssen, „die mit den übrigen Mittteln der Staatsaufsicht nicht angefochten werden können", unter der Voraussetzung gegeben, daß „der Gegenstand der Beschlußfassung nicht von rein örtlicher Bedeutung ist und der Inhalt des Beschlusses mit dem Staatsinteresse in Widerspruch steht". Mit Recht betont Most, daß eine solche Bestimmung eine völlige Vernichtung der Selbstverwaltung bedeute und dem Staate erlauben würde, in die Geschäfte der Gemeinden nach jedem Belieben einzugreifen[9]).

d)

Die Kommunen haben ihr Selbstverwaltungsrecht und ihre finanzielle Autonomie gegenwärtig nach zwei Fronten hin zu verteidigen, gegen das Reich und gegen die Länder. Es wurde oben schon darauf hingewiesen, daß ihnen in dem Kampf um Unitarismus auf der einen und Föderalismus auf der anderen Seite, in dem sie im Grunde genommen unbeteiligt sind, eine besondere Gefahr seitens der Länder droht, die sich an ihnen für Einbußen im eigenen Machtbereich zu entschädigen trachten. Daraus ergibt sich für die Kommunen eine recht schwierige Lage. Beachtenswert ist in diesem Zusammenhang die starke Wendung der Städte zum Reiche hin, die in der Politik des Deutschen Städtetages einen deutlichen Ausdruck findet. Unter

[5]) Mulert, Reichsstädteordnung. Der Städtetag, 24. Jahrg. Nr. 4, S. 169 ff. — Desgl. Pressespiegel-Reichsstädteordnung; a. a. O. S. 204/5. Desgl. Most, Selbstverwaltungsgesetz und Reichsstädteordnung. a. a. O. — dort besonders Abschn. IV: Selbstverwaltung und Staatsaufsicht. a. a. O. S. 13 ff.

[6]) Drews, a. a. O. S. 63.

[7]) Der Entwurf des Selbstverwaltungsgesetzes. Sonderschrift (16) des Kommunalschriftenverlages G. m. b. H., Köln 1930.

[8]) Vergl. § 4 Abs. 1 des Entwurfes, dazu Most, Fehlentwicklungen in der Selbstverwaltung. a. a. O. S. 1449.

[8]) Most, Selbstverwaltungsgesetz und Reichsstädteordnung. a. a. O. S. 16.

dem Gesichtspunkte des Bekenntnisses zur Einheitlichkeit des Reiches muß auch der oben erwähnte vom Vorstand des Deutschen Städtetages aufgestellte Entwurf einer Reichsstädteordnung gewertet werden, der mit dem preußischen Entwurf eines Gesetzes über die kommunale Selbstverwaltung konkurriert. Es läßt sich zwar heute nicht sagen, ob mit der Aufhebung der Eigenstaatlichkeit der Länder an sich besondere Vorteile für die Selbstverwaltung und auch für die Wiederherstellung der gemeindlichen Steuerautonomie gegeben sind; unter Berücksichtigung der gegenwärtigen Verhältnisse aber und der offensichtlichen Tendenz der Länder zu Eingriffen in die Sphäre der kommunalen Selbstverwaltungsrechte erscheint die Vermutung gerechtfertigt, daß bei einer im Sinne der Reichsvereinheitlichung geschehenden Reichsreform Möglichkeiten zur Wiedererstarkung der Selbstverwaltung gegeben sind. Jedoch darf andererseits nicht verkannt werden, daß unbeschadet solcher möglichen Chancen die dem gegenwärtigen parlamentarisch-demokratischen System immanente Abneigung gegen eine Dezentralisation in der Form der Selbstverwaltung bestehen bleibt. Mit einer aus dieser Abneigung sich ergebenden grundsätzlichen Tendenz zur Einschränkung der Selbstverwaltung muß unbedingt gerechnet werden; sie bedeutet ein ungünstiges Moment auch für das Einkommensteuerzuschlagsrecht der Gemeinden als Glied ihrer Steuerautonomie.

e)

Unter dem Gesichtspunkte aber eines Seinsollens muß letztlich unabhängig von Tendenzen der gegenwärtigen Entwicklung und von sich aus Kräftegruppierungen ergebenden politischen Möglichkeiten das Urteil für oder wider das Selbstverwaltungsrecht der Gemeinden gesprochen werden. Dabei müssen allein staatspolitische Erwägungen das Maß und den Ausschlag geben. Von dieser Warte aus gesehen, steht das Prinzip der kommunalen Selbstverwaltung unbestritten da. Die Herrschaft von oben herab führt zur Erstarrung und Mechanisierung; sie kann für das öffentliche Wohl nicht das leisten, was die Selbstverwaltung örtlicher Gemeinschaften zu vollbringen vermag, denn diese gewährleistet eine viel unmittelbarere Verknüpfung des Schicksals des einzelnen mit dem der Gemeinschaft. Das Wesen der Selbstverwaltung besteht, wie Most es einmal formulierte, in dem „Recht zur eigenen Willensbildung auf der Grundlage des örtlichen Zusammenschlusses und zur freien Betätigung dieses Willens“[10]). Damit erledigt sich auch der Einwurf derer, die zwar das von Stein geschaffene Selbstverwaltungsrecht der Kommunen als Gegengewicht zum autoritären Staate der Zeit vor hundert Jahren anerkennen, ihm aber nach Schaffung des heutigen demokratischen Staates seine Daseinsberechtigung bestreiten, weil heute jedem Staatsbürger durch das allgemeine und gleiche Wahlrecht das Mitbestimmungsrecht gegeben sei. Ueber die Bedeutung des Selbstverwaltungsrechtes muß im Hinblick auf staatspolitische Erwägungen nach ihrer ideellen Werthaltigkeit entschieden werden, die in der selbstverantwortlichen Mitwirkung der Bürger an den Verwaltungsangelegenheiten seiner örtlichen Gemeinschaft liegt.

Es gilt dabei allerdings, Sorge zu tragen, daß der Dualismus zwischen Staat und Selbstverwaltung, der der Mentalität der Vorkriegszeit entstammt, endgültig verschwindet, daß ein von unten nach oben durchgeführtes Prinzip eines „selfgovernments“ unabhängig von der politischen Weltanschauung des einzelnen Staatsbürgers Allgemeingut des in einem demokratischen Staate organisierten Volkes werde. Hugo Preuß fordert einmal als natürliche Entwicklung der Verwaltungsorganisation die Zentralisation

———————

[10]) Most, Fehlentwicklungen in der Selbstverwaltung. a. a. O. S. 1452.

für das Notwendige, die Dezentralisation aber, als deren echte Form er die Selbstverwaltung bezeichnet, im Möglichen[11]). Mit dieser Formulierung sind die Wege einer sinnvollen Gestaltung klar vorgezeichnet.

Die vorstehenden Ausführungen gehen von der Voraussetzung der Verbundenheit von Selbstverwaltung und finanzieller Autonomie aus. Sie ist öfter in Frage gestellt worden. Es sei darum an dieser Stelle noch gefragt: Ist die finanzielle Autonomie der Gemeinden eine condicio sine qua non des ihnen eingeräumten Selbstverwaltungsrechtes oder kann das Selbstverwaltungsrecht auch ohne ein finanzielles Selbstbestimmungsrecht existieren?

Es kann sich in diesem Zusammenhang nur um die grundsätzliche Beantwortung dieser Frage handeln. Die Selbstverwaltung beruht auf der Selbstverantwortung. Die Selbstverwaltung und die Selbstverantwortung übertragener und übernommener Aufgaben bedingt die Selbstverwaltung und Selbstverantwortung auch in finanzieller Hinsicht. Es ergibt sich aus dem Gedanken der Selbstverantwortung für die Aufgaben und die zu ihrer Erfüllung notwendigen Ausgaben notwendigerweise auch die finanzielle Selbstverantwortung über die von den Angehörigen der Selbstverwaltungskörperschaft aufzubringenden Einnahmen. Hier handelt es sich um den engen Zusammenhang zwischen Ausgabenbewilligung und Ausgabendeckung, der als grundlegendes Prinzip einer selbstverantwortlichen Selbstverwaltung verlangt werden muß.

f)

Mit dem Prinzip der Selbstverwaltung verträgt sich allerdings nicht eine übersteigerte Aufsicht der Staaten oder des Reichs über die Gemeinden, durch die ein de iure bestehendes Selbstverwaltungsrecht faktisch illusorisch gemacht werden kann. Es ist in jüngster Zeit eine offensichtliche Tendenz zu einer erheblichen Erweiterung der Aufsichtsbefugnisse des Reiches und der Länder über die Gemeinden zu beobachten, die dem Zuge der oben charakterisierten allgemeinen Entwicklung durchaus entspricht und in den finanzpolitischen Auseinandersetzungen mit offen zutage getretenen Mißständen der gemeindlichen Finanzwirtschaft begründet zu werden pflegt. Die theoretischen Möglichkeiten der Aufsicht — ausschließliche Reichsaufsicht, Reichsaufsicht neben Staatsaufsicht, Staatsaufsicht nach Reichsgrundsätzen — sind in diesem Zusammenhang weniger von Belang, es kommt hier vornehmlich auf die Materie selbst an. Wenn Popitz[12]) das Aufsichtsrecht des Reiches erstreckt wissen will auf die Innehaltung gewisser allgemeiner Haushaltsgrundsätze, auf die formelle und materielle Gestaltung der Haushaltspläne, auf den Bedarf an Kommunalbeamten und deren Besoldung, auf Genehmigung der gemeindlichen Steuerbeschlüsse, auf die Aufnahme von Anleihen, auf die öffentlichen Betriebe und auf Revision der Hoheitsverwaltungen und Unternehmungen, — so bedeutet das eine recht einschneidende Beeinträchtigung der gemeindlichen Selbstverwaltungsbefugnisse. Nicht zu Unrecht spricht Elsas[13]) in Ansehung einer solchen Tendenz der Ausweitung des Aufsichtsrechtes von der Gefahr, daß die Aufsicht zur Mitverwaltung führe und der staatliche Zwang die gemeindliche Selbstverantwortung zu beseitigen drohe. Er weist unter Würdigung einer zu erstrebenden einheitlichen Grundrichtung der kommunalen Politik auf die Bedeutung der kommunalen Gemeinschaftsarbeit und

---

[11]) Preuß, Dezentralisation und Zentralisation. a. a. O. S. 539.

[12]) Popitz, Der Finanzausgleich und seine Bedeutung für die Finanzlage des Reichs, der Länder und Gemeinden. a. a. O. S. 11 ff.

[13]) Elsas, Selbstverantwortung oder Zwang? a. a. O. S. 576/77.

die Ansätze zu ihr hin, in welcher „Eigenverantwortung, Selbstzucht und Solidarität" verkörpert seien im Gegensatz zu „Bevormundung, Staatsaufsicht und Zwang".

Die Genehmigung kommunaler Steuerbeschlüsse ist ein Ausschnitt aus dem Bündel bestehender und verlangter staatlicher Aufsichtsbefugnisse. Im Zusammenhang mit der Wiedereinführung der kommunalen Einkommensteuerzuschläge wird das staatliche Aufsichtsrecht da bedeutungsvoll, wo die Frage des Genehmigungsverfahrens aufgeworfen wird.

Die Notwendigkeit staatlicher Genehmigungsbefugnisse kann nicht grundsätzlich verneint werden. Zu Recht wird jedoch darauf hingewiesen, daß das Genehmigungsrecht nicht übersteigert werden darf und daß seine sachkundige und unparteiische Handhabung erforderlich ist. Popitz schlägt in diesem Zusammenhang zum Zwecke der „Neutralisierung der Willensbildung" „die Einschaltung der kollegialen Beschlußbehörde" vor[14]).

Ein anderer Gesichtspunkt ist indessen von besonderer Wichtigkeit. Es ist die Aufgabe, das kommunale Steuersystem so zu gestalten, daß es die Prinzipien der Sicherung, die das staatliche Genehmigungsrecht gewährleisten soll, in sich selbst garantiert. In den vorstehenden Abschnitten, die die Ausgestaltung des Zuschlagsrechtes zum Gegenstand haben, ist dieser Gesichtspunkt weitgehend berücksichtigt worden. Unter möglichster Wahrung des Bewegungsspielraumes der gemeindlichen Steuerautonomie gleichwohl den Zwang zu äußerster Sparsamkeit zu bewirken, das sollte der Grundsatz sein, der bei der Ausgestaltung des Zuschlagsrechtes zu verfolgen ist. Wird er verwirklicht und wird zugleich ein vernünftiger allgemeiner Lastenausgleich in das System eines geordneten Finanzausgleichs eingebaut, dann kann der Staat gewiß auf komplizierte Normen eines Genehmigungsrechtes verzichten, das für die Betroffenen allemal lästiger wirkt als jene anderen Sicherungen des Gesetzes selbst.

[14]) Popitz, Der Finanzausgleich und seine Bedeutung für die Finanzlage des Reichs, der Länder und Gemeinden. a. a. O. S. 14.

7. Die Einkommensteuerzuschläge in ihrer Beziehung zu kommunalen Besteuerungsgrundsätzen.

a)

Eine Untersuchung über die Beziehung der Einkommen-Zuschlagsbesteuerung der Gemeinden zu kommunalen Besteuerungsgrundsätzen muß notwendigerweise einen geschichtlichen Rückblick geben.

Ausgehend von der besonders durch die Freihandelsschule jener Zeit betonten Anschauung, daß der Staat ein politischer Herrschaftsverband zu Macht- und Rechtszwecken, die Gemeinde aber wesentlich ein wirtschaftlicher Nachbarverband sei, hatten sich als „Substitutionen"[1]) des Ideals steuerlicher Gerechtigkeit schon verhältnismäßig früh die heute noch geläufigen traditionellen Besteuerungsprinzipien, die Leistungsfähigkeits- bezw. Opfertheorie und die Aequivalenz- oder Nutzentheorie[2]), eingebürgert. Die beiden Theorien spielten bei der großen preußischen Finanz- und Steuerreformgesetzgebung des Jahres 1893 eine ausschlag-

[1]) Die treffende Bezeichnung prägte F. K. Mann, a. a. O. S. 140.

[2]) In der Literatur wird diese Theorie vielfach auch Genußtheorie und Interessentheorie genannt.

gebende Rolle. Die dem Staate einerseits, den Gemeinden andererseits vorzugsweise vorbehaltenen Gebiete der Besteuerung wurden im Kommunalabgabengesetz sachgemäß gegeneinander abgegrenzt.

Als Grundlage der (direkten) Staatsbesteuerung dienten unter Verzicht des Staates auf die Ertragsteuern die nach der persönlichen Leistungsfähigkeit veranlagte Einkommensteuer und eine den Besitz treffende Vermögensteuer.

Den Gemeinden wurde zwar ein Zuschlagsrecht zur Einkommensteuer eingeräumt, aber es sollte die kommunale Besteuerung nicht wie die des Staates grundlegend auf dem Besteuerungsprinzip der Leistungsfähigkeit aufgebaut werden, sondern entsprechend dem wirtschaftlichen Charakter der Gemeinden bei der Verteilung der gemeindlichen Steuerlasten eine „Berücksichtigung von Leistung und Gegenleistung, von Last und Vorteil" stattfinden[3]). Demzufolge sollten im System des kommunalen Steuerwesens die als Objekt-Realsteuern ausgestalteten alten Ertragsteuern[4]), bei denen das Nutzenprinzip fast ausschließlich herrschend ist, die Hauptrolle spielen. Außerdem war mit Nachdruck auf Gebühren und Beiträge, bei denen dem Nutzen- oder Interessenprinzip eine besondere Bedeutung zukommt, und auf die hinsichtlich der Anwendung der beiden Steuerprinzipien neutralen indirekten Abgaben (Verkehrs-, Aufwand- und Verbrauchssteuern) verwiesen[5]).

Eine ministerielle Ausführungsanweisung und dazu ergangene Durchführungsverordnungen erläuterten im einzelnen, in welcher Weise der Steuerbedarf — darunter ist der gesamte Finanzbedarf der Gemeinde nach Abzug der Einnahmen aus Grundvermögen, der Gebühren, Beiträge, Staatsmittel und indirekten Steuern zu verstehen — auf die sog. direkten Steuern (Einkommensteuerzuschläge und Ertragsteuern) zu verteilen sei[6]). Dem Besteuerungsprinzip der Leistungsfähigkeit entsprechend sollten diejenigen Aufwendungen, „welche nach ihrem Wesen und ihrer Bestimmung allen Gemeindeangehörigen zugute kommen oder durch sie veranlaßt werden", insbesondere die Kosten der den Gemeinden obliegenden Erfüllung allgemeiner staatlicher Zwecke, z. B. die Kosten des Volksschul- und Armenwesens, Aufwendungen für öffentliche Sicherheit, Gesundheitspflege, die allgemeinen Verwaltungskosten der Gemeinde, „vorzugsweise" durch Zuschläge zur staatlichen Einkommensteuer gedeckt werden. Gemäß dem Prinzip der Besteuerung nach Leistung und Gegenleistung, nach Last und Vorteil (Aequivalenztheorie), sollten solche Ausgaben, „die ausschließlich oder doch ganz überwiegend dem Grundbesitz und Gewerbebetrieb zum Vorteil gereichen", „lediglich" durch Realsteuern aufzubringen sein. Hier waren erwähnt: Kosten für Anlegung und Unterhaltung von Wegen, für Ent- und Bewässerungsanlagen, Kosten der Feldpolizei, Kosten der gewerblichen Fortbildungsschulen,

---

[3]) Vergl. die dem Landtag am 2. 11. 1892 vorgelegte Denkschrift zu dem Entwurf der Steuerreformgesetze. — Siehe auch Scholz, a. a. O. S. 282.

[4]) Das sind Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer. — Die Bezeichnung „Realsteuern" wird in der Regel nur auf die Ertragsteuern angewandt und ist in dieser allgemein üblichen Beschränkung auch in dieser Arbeit gebraucht.

[5]) Seligmann, a. a. O. — Dort werden auf S. 237 ff. Steuern, Tarife und Gebühren in Bezug auf die Anwendung des Interessen- oder Leistungsfähigkeitsprinzips untersucht.

[6]) Vergl. §§ 54 bis 59 KAG. Desgl. Anweisung zur Ausführung des KAG. vom 14. 7. 1893, PGS. S. 152 ff. Teil I, III. Titel, Art. 39 Ziffer II. — Desgl. Ministerialerlaß vom 7. 12. 1895, Ministerialblatt 1896, S. 5. — Vergl. auch Scholz, a. a. O. S. 285 ff. — Die nachfolgenden Angaben sind in Anlehnung an den Wortlaut der vorstehenden Anweisung und des angegebenen Erlasses gemacht.

des Gewerbe- und Kaufmannsgerichtes und ähnliche. „Im allgemeinen Interesse gemachte Aufwendungen, aus denen zugleich den Grundbesitzern und Gewerbetreibenden besondere Vorteile erwachsen", wie die Unterhaltung, Reinigung und Beleuchtung der öffentlichen Straßen, der Eisenbahnbauten, Brücken, der Kanalisations- und Wasserleitungsanlagen, des Feuerlöschwesens, endlich in der Regel die Kosten des gehobenen Schulwesens, sollten „nach billigem Ermessen" auf die Realsteuern und die Einkommensteuer verteilt werden.

Der durch die Miquel'sche Finanzreformgesetzgebung bezweckte Erfolg trat alsbald nach Inkrafttreten des Kommunalabgabengesetzes ein. Die dem Leistungsfähigkeitsgrundsatze entsprechende gemeindliche Einkommensteuer verlor ihre überragende Bedeutung im System der bisherigen Kommunalbesteuerung und es stiegen andererseits absolut und relativ die gemeindlichen Aufkommen aus den Ertragsteuern als Ausdruck einer Besteuerung nach Maßgabe von Leistung und Gegenleistung.

Die nachfolgende Aufstellung veranschaulicht den prozentualen Anteil der Realsteuern und der Einkommensteuerzuschläge am Gesamtsteueraufkommen preußischer Kommunen in den Rechnungsjahren 1894/95, 1895/96, 1907/08 und 1910/11[7]).

Steuerrechnungsjahr	Prozent des Gesamtsteueraufkommens:		
	Realsteuern	Einkommensteuer	zusammen
1894/95 **vor** Inkrafttreten des Kommunal-Abgaben-Gesetzes	14,27	78,57	92,84
1895/96 **nach** Inkrafttreten des Kommunal-Abgaben-Gesetzes	40,78	48,89	89,67
1907/08	37,45	50,35	87,80
1910/11	37,89	52,77	90,66

Der Vergleich der Anteilsätze in den Rechnungsjahren 1894/95 und 1895/96 zeigt recht deutlich die ruckartige Wirkung der Reformgesetzgebung.

Im Hinblick auf das Verhältnis des Einkommensteueraufkommens zu dem Aufkommen aus den Ertragsteuern ist die Entwicklung der kommunalen Besteuerung in der Vorkriegszeit seit Inkrafttreten des Kommunalabgabengesetzes durch die alsbald einsetzende Tendenz zur verhältnismäßigen Steigerung des gemeindlichen Einkommensteueraufkommens und durch ein in etwa entsprechendes relatives Absinken des Aufkommens aus den Ertragsteuern gekennzeichnet.

Für diese Entwicklung, die im Hinblick auf den ursprünglich beabsichtigten und anfangs auch erreichten Zweck der Reform eine Rückwärtsbewegung darstellt, sind mannigfache Gründe angeführt worden. Zweifellos hat die durch das vormalige Gemeindeverfassungssystem garantierte Vorherrschaft der Grundbesitzer und Gewerbetreibenden die Neigung zur Bevorzugung der

---

[7]) Martini, a. a. O. S. 94. Die wiedergegebenen Verhältniszahlen stellen den Durchschnitt der Erhebungen in 32 preußischen Großstädten dar.

Einkommensteuer bei entstehendem steuerlichen Mehrbedarf bewirkt. Auf diese Tatsache wurde schon vor dem Kriege öfter hingewiesen.

In diesem Zusammenhang verdient ein Ministerialerlaß vom 6. Januar 1910[8]) Beachtung, in welchem das Bestreben vieler Kommunen, ihren steuerlichen Mehrbedarf lediglich durch Zuschläge zur Einkommensteuer aufzubringen, gerügt und auf die Realsteuern verwiesen wird, auf die auch ein angemessener Teil des Finanzbedarfs auf dem Gebiete des Volksschulwesens, der Armenpflege und der allgemeinen Verwaltung zu legen sei. In der Tat wird die nach Inkrafttreten des Kommunalabgabengesetzes in Erscheinung tretende Tendenz der relativen Steigerung des gemeindlichen Einkommensteueraufkommens von der Ausgabenseite her entscheidend mit verursacht worden sein. Die sog. Entgeltsaufwendungen wuchsen nicht in dem gleichen Verhältnis an wie diejenigen Ausgaben, deren Bestreitung gemäß der dem Gesetze zugrundeliegenden Besteuerungsgrundsätze nach Maßgabe der steuerlichen Leistungsfähigkeit, d. h. vorzugsweise durch Zuschläge zur staatlichen Einkommensteuer, geschehen sollte. Die nach ihrem Wesen allen Gemeindebürgern zugute kommenden Aufwendungen zur Erfüllung allgemeiner staatlicher Zwecke, besonders diejenigen für die Volksschulen, für Armenwesen, für Polizei- und Wohlfahrtszwecke, erfuhren von Jahr zu Jahr erhebliche Steigerungen, und es mußte aus diesem Grunde der verhältnismäßige Anteil der Einkommensteuer am Steueraufkommen notwendigerweise steigen. So ist denn der erwähnte Ministerialerlaß von 1910, der hinsichtlich des entstehenden Steuermehrbedarfes auf die Realsteuern verweist, wohl als ein praktisch-finanzpolitischer Versuch zu werten, der darauf abzielt, aus einer Sackgasse herauszukommen, in die man in Befolgung der gesetzlichen Richtlinien über die Verteilung des Steuerbedarfes hineingeraten war.

Zusammenfassend wird gesagt werden müssen, daß vor dem Kriege die Verteilung des Steuerbedarfs auf die Realsteuern und die Einkommensteuer durchaus den gesetzlichen Richtlinien entsprach, ja, daß in Ansehung der strukturellen Verhältnisse im Bereiche der Aufgaben und Ausgaben eher eine verhältnismäßig schwache Beanspruchung der Einkommensteuer vorlag.

Die sich bei absoluter Betrachtung ergebende starke Anspannung der gemeindlichen Einkommensteuer gegenüber den Ertragsteuern steht dem nicht entgegen; sie besagt aber, daß die im Kommunalabgabengesetz niedergelegten wenig beweglichen Vorschriften über die Verteilung eines verbleibenden Steuerbedarfs auf die Einkommensteuer und die Realsteuern sich mit der Zeit als praktisch unzulänglich erwiesen, weil die nach der steuerlichen Leistungsfähigkeit umzulegenden Ausgaben eine relativ stärkere Steigerungstendenz aufwiesen als die sog. Entgeltsaufwendungen. Diese Feststellung ist im vorliegenden Zusammenhang nicht unerheblich.

Aehnlich wie in Preußen lagen die Verhältnisse in den Gemeinden der übrigen Bundesstaaten. Das Verhältnis der Aufkommen aus der Einkommensteuer und den Ertragsteuern entsprach bei ihnen durchweg dem preußischen Stande[9]); das erhellt deutlich aus der Statistik, die den Anteil der einzelnen Steuerarten an den Gesamtsteuereinnahmen der deutschen Gemeinden im Jahre 1913/14 wiedergibt. Der Anteil der Einkommensteuer am Gesamtsteueraufkommen der Gemeinden des Reichs betrug im Jahre 1913/14

---

[8]) Martini, a. a. O. S. 45

[9]) Eine Ausnahme machte Sachsen, in dessen Gemeinden eine traditionelle Abneigung gegen die Ertragsteuern, im besonderen gegen die Gewerbesteuer, und demzufolge eine unverhältnismäßig starke Anspannung der gemeindlichen Einkommensteuern im Vergleich zur Heranziehung der Ertragsteuern bestand.

52 Prozent, der Anteil der Ertragsteuern 39,4 Prozent[10]). Diese Zahlen weichen nur unerheblich von den oben wiedergegebenen preußischen Verhältniszahlen des Rechnungsjahres 1910/11 ab.

Die gemeindliche Steuerbedarfsdeckung der Periode nach dem Kriege — hier kommt speziell die jüngste Zeit seit der Stabilisierung der Währung in Betracht — ist auf einer gänzlich veränderten Grundlage aufgebaut. Zunächst sind die in Bezug auf die Anwendung des Interessen- oder Leistungsfähigkeitsprinzips neutralen indirekten Steuern (Steuern vom Umsatz und Vermögensverkehr, Verkehrssteuern und Steuern vom Verbrauch und Aufwand) im Verhältnis zur Vorkriegszeit erheblich gestiegen. Sie bildeten im Rechnungsjahr 1913/14 nur 9,2 Prozent der gesamten gemeindlichen Steuereinnahmen im Deutschen Reich, im Rechnungsjahr 1926/27 ist der Anteil infolge des Hinzutritts der Reichsüberweisungen aus dem Aufkommen der Umsatzsteuer und der Kraftfahrzeugsteuer auf 19,6 Prozent gestiegen. Weitere 19,9 Prozent des Gesamtsteueraufkommens der Kommunen werden im Jahre 1926/27 von der Gebäudeentschuldungssteuer (Hauszinssteuer) bestritten. Der Rest in Höhe von 60,4 Prozent umfaßt die Besitzsteuern: es entfallen 25,1 Prozent auf die Einkommensteuer, 33,2 Prozent auf die Ertragsteuern und 2,1 Prozent auf anderweitige Besitzabgaben[11]). Die aus diesen Zahlen ersichtliche grundlegende strukturelle Aenderung des gemeindlichen Steuersystems gegenüber der Vorkriegszeit erschwert eine systematische Vergleichsanalyse. Ganz allgemein lassen die angegebenen Verhältniszahlen die Feststellung zu, daß im System der Gemeindefinanzen neben den in Bezug auf die Anwendung der erwähnten Besteuerungsgrundsätze neutralen Steuern die dem Grundsatz von Leistung und Gegenleistung entsprechenden Steuern gegenüber der Vorkriegszeit erheblich an Bedeutung gewonnen haben, während der prozentuale Anteil der Einkommensteuer, die dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit in hervorragendstem Maße entspricht, um mehr als die Hälfte zurückgegangen ist.

Auf der Aufgaben- bezw. Ausgabenseite aber hat sich die bereits vor dem Kriege vorhandene Tendenz zur relativen Steigerung der sog. Leistungsfähigkeitsaufwendungen weiterhin ausgewirkt. Eine Statistik über den Anteil der einzelnen Verwaltungszweige am Zuschußbedarf der Gemeinden des Reichs für die Rechnungsjahre 1913/14 und 1926/27 gibt hierüber interessante Aufschlüsse[12]). Aus ihr geht hervor, daß die der Erfüllung allgemeiner staatlicher Zwecke dienenden Kosten eine ganz erhebliche anteilmäßige Steigerung erfahren haben. Es sei hier nur auf einige typische Erscheinungen hingewiesen. Die fast ausschließlich der Erfüllung allgemeiner staatlicher Zwecke dienenden oder aber ihrem Wesen und ihrer Bestimmung nach der Gesamtheit zugutekommenden Ausgaben für das Wohlfahrtswesen sind anteilmäßig von 16,1 Prozent im Jahre 1913/14 auf 31,8 Prozent des Gesamtzuschußbedarfes im Rechnungsjahr 1926/27 gestiegen. Für das Wohnungswesen wurden 1913/14 0,1 Prozent des Zuschußbedarfes ausgegeben, im Rechnungsjahr 1926/27 waren es 12,2 Prozent. Demgegenüber betrugen die Ausgaben für Wirtschaft und Verkehr und für Anstalten und Einrichtungen verschiedener Art, das sind diejenigen Aufwendungen, welche den Besteuerungsgrundsätzen des Kommunalabgabengesetzes entsprechend lediglich oder doch vorwiegend durch Realsteuern aufzubringen wären, im Rechnungsjahre 1913/14 29,6 Prozent, im Jahre 1926/27 aber nur 19,1 Prozent des gemeindlichen Zuschußbedarfes.

---

10) Siehe Fußnote 1 S. 7.

11) Siehe Fußnote 1 S. 7.

12) Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich 1929. Berlin 1929. S. 439.

Ueber die wissenschaftliche Haltbarkeit der im preußischen Kommunalabgabengesetz verankerten Besteuerungsgrundsätze ist an dieser Stelle vorerst nicht zu diskutieren; es sei hier nur darauf hingewiesen, daß man sich seitens der Reichsregierung in jüngster Zeit im Entwurf zum Steuervereinheitlichungsgesetz bezüglich der Gewerbesteuer noch völlig auf den Boden der Aequivalenztheorie stellte, eine Tatsache, aus der folgerichtig eine Bejahung der überlieferten Grundsätze des Kommunalabgabengesetzes gefolgert werden muß[13]). Mißt man nun aber das gegenwärtige Finanz- und Steuersystem der Gemeinden an den überlieferten Steuerverteilungsgrundsätzen, so ergibt sich ein arges Mißverhältnis auf der Ausgaben- und auf der Einnahmenseite: die sog. Gesamtheitsaufwendungen, die auf die Einkommensteuer umzulegen wären, sind relativ erheblich gestiegen, der prozentuale Anteil der Einkommensteuerüberweisungen des Reichs aber am Gesamtaufkommen der Kommunen ist mehr als um die Hälfte gesunken. Damit aber wäre erwiesen, daß eine verhältnismäßige Erhöhung des Einkommensteueranteiles und eine entsprechende Herabsetzung des Ertragsteueranteiles am Gesamtsteueraufkommen der Kommunen finanzpolitisch geboten ist.

Unter Berücksichtigung der dargelegten Zustände im gegenwärtigen Gemeindesteuersystem ergibt sich — bei Unterstellung der Geltung der Verteilungsregeln des Kommunalabgabengesetzes bezw. der diese beherrschenden Aequivalenztheorie — die Notwendigkeit der Wiedereinführung des Einkommensteuerzuschlagsrechtes aus folgenden Gesichtspunkten:

Die Anwendung jener Steuerverteilungsgrundsätze setzt die Beweglichkeit der „direkten" Steuern, der gemeindlichen Einkommensteuer und der Ertragssteuern, voraus. Die starre Fixierung der gemeindlichen Einkommensteuer auf einen im Bereiche des ganzen Reiches geltenden festen Prozentsatz des Aufkommens verhinderte die Berücksichtigung der Besteuerungsgrundsätze. Sie mußte in Verbindung mit dem stets steigenden Finanzbedarf notwendigerweise zu einem immer kleiner werdenden relativen Anteil der Einkommensteuer am Gesamtsteueraufkommen der Gemeinden führen.

So wird denn von dem wiedereinzuführenden Einkommensteuerzuschlagsrecht der Gemeinden einerseits die Wahrung der überlieferten Besteuerungsgrundsätze und außerdem die Wiederherstellung des richtigen Verhältnisses bei der Verteilung des Steuerbedarfs auf die gemeindliche Einkommensteuer, als Ausdruck der Besteuerung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit, und auf die Ertragssteuern, gemäß dem Nutzen- und Interessenprinzip, gefordert werden müssen.

b)

In der Finanzwissenschaft wird die Aequivalenztheorie als spezieller Besteuerungsgrundsatz bei den Gemeindesteuern gegenwärtig nicht mehr anerkannt. Georg von Schanz hat sie während des Krieges in einer grundlegenden Arbeit[14]) ad absurdum geführt, freilich, das ist recht interessant, zu einer Zeit, in der noch führende Finanzpolitiker ihr als „herrschender Meinung" eine „bleibende Stätte im kommunalen Finanzwesen Deutschlands" wünschten[15]). Schanz führte aus, daß es gänzlich unzutreffend sei, Staat und Gemeinde als verschiedene Gebilde des menschlichen Zusammenlebens anzusehen und in einen förmlichen Gegensatz zueinander zu bringen; „Staat

---

[13]) Reichstag IV. Wahlperiode 1928; Drucksache Nr. 568 S. 61. Vergl. auch Most, Zur Finanz- und Steuerreform. a. a. O. S. 66.

[14]) Schanz, Zur Frage des Steuerprinzips bei den Gemeindesteuern. a. a. O.

[15]) Schwarz, Die Zukunft unserer kommunalen Finanzen. a. a. O. S. 379.

und Selbstverwaltungskörper sind innig miteinander verwachsen, stützen und fördern sich gegenseitig, sie teilen sich mit nur schwacher Nüancierung in die Aufgaben, die das Gemeinschaftsleben bedingen", er wies insonderheit auf das Interesse aller Einwohner an den gemeindlichen Veranstaltungen hin, dem „eine Begünstigung der einen Steuerpflichtigen gegenüber den anderen" widerspreche[16]) und räumte damit dem bei der Staatsbesteuerung geltenden Leistungsfähigkeitsgrundsatz die alleinige und grundsätzliche Bedeutung bei der Steuerbemessung im Staate und in den Kommunen ein.

Legt man die Auffassung von Schanz, die in der finanzwissenschaftlichen Literatur allgemein gebilligt wurde, als Maßstab einer praktischen Finanzpolitik an das gegenwärtige Gemeindefinanzsystem, so ergibt sich — unbeschadet der besonderen Gestaltung der Ausgabenseite des Gemeindehaushaltes und ihrer strukturellen Aenderungen gegenüber der Vorkriegszeit — die Forderung nach Betonung der Leistungsfähigkeitsabgaben und nach Wegfall derjenigen allgemeinen Steuern, deren Rechtfertigung in dem „veralteten" Grundsatz von Leistung und Gegenleistung liegt.

Und im Hinblick auf das gemeindliche Zuschlagsrecht zur Einkommensteuer wird man auch in diesem Falle, d. h. unter Unterstellung allein der Leistungsfähigkeit als Prinzip der gemeindlichen Besteuerung, die Notwendigkeit seiner Wiedereinführung bejahen müssen, denn die Einkommensteuer als allgemeinste und als unentbehrliche Leistungsfähigkeitsabgabe hat bei Hintanstellung der Ertragssteuern die Funktion des beweglichen Haupteinnahmefaktors zu erfüllen.

c)

Mit der Anwendung der Besteuerungsgrundsätze hat es in der praktischen Finanzpolitik seine eigene Bewandtnis. Die teils historisch gewordenen, teils wissenschaftlich-rationaler Ueberlegung entsprungenen Grundsätze haben bei der Schaffung der modernen Steuersysteme nie absolut als Maßstab gedient. Sie wurden vielmehr meist nur zu Rechtfertigungszwecken herangezogen. Die Miquel'sche Finanzreform selbst bietet hierfür ein treffendes Beispiel. Sie brachte die moderne, auf dem Grundsatz der Leistungsfähigkeits- bezw. Opfertheorie aufgebaute Einkommensteuer und legte auch für den Staat das Prinzip der Besteuerung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit fest; die Kommunen aber, die von der Einkommensteuer abgedrängt werden sollten, verwies sie auf die alten Ertragsteuern und zum Zwecke der Rechtfertigung dieser Maßnahme betonte sie den wirtschaftlichen Charakter der Gemeinden und die Geltung der Aequivalenztheorie als Maßstab der gemeindlichen Steuerverteilung.

Beide Theorien sollten dem übergeordneten Grundsatz der steuerlichen Gerechtigkeit dienen, jedes der beiden „Substitute" des Gerechtigkeitsideals aber entstammt einer anders gearteten politischen Weltanschauung. Mit ihrem Gedanken eines Verhältnisses von Leistung und Gegenleistung, von Last und Vorteil zwischen Staat und Steuerzahlern hat die individualistische Aequivalenztheorie zweifelsohne in der Staatstheorie des Aufklärungszeitalters ihre Wurzeln, der Adam Müller einst vorwarf, daß sie den Staat als „bloße Manufaktur, Meierei, Assecuranzanstalt oder merkantilistische Sozietät" auffasse[17]). In der Finanz- und Steuergeschichte des

---

[16]) Schanz, a. a. O. S. 56.

[17]) Adam Müller, Elemente der Staatskunst. Berlin 1809. I, 51. — Aehnlich spricht Schanz, a. a. O. S. 56, im Zusammenhang mit der Ablehnung der Aequivalenztheorie: „Es ist gänzlich dem Charakter der öffentlichen Wirtschaft widersprechend, wenn diese wie ein Warenhaus angesehen sein will."

vorigen Jahrhunderts hat die tauschwirtschaftlich orientierte Aequivalenztheorie trotz alsbaldiger Erschütterung ihrer staatsphilosophischen Grundlage durchaus vorgeherrscht, wie denn auch die frühen Einkommensteuern des vorigen Jahrhunderts, die Kopfsteuer und die proportionale Einkommensteuer, als Aequivalente bezw. als assecurante Entgelte verstanden werden müssen.

Das Prinzip der Leistungsfähigkeit als Maßstab für die Besteuerung aber geht auf die organische Staatstheorie zurück, die den historisch gewordenen Staat als im sittlichen Bewußtsein verankerte Institution verstanden wissen wollte, nach der folgerichtig die Steuer im Staate an sich, in der Notwendigkeit seiner Existenz, ihre absolute Rechtfertigung finden müsse. Auf die Einkommensteuer übertragen, entwickelte sich auf der Grundlage dieses Rechtsgrundes der Steuer die moderne progressive Einkommensteuer, in der das Leistungsfähigkeitsprinzip und der aus diesem abgewandelte Grundsatz der Opfergleichheit als Maßstab der Steuer diente. Der Grundsatz der Leistungsfähigkeit hat somit mit der Aequivalenztheorie gar nichts gemein. Der Wandel der politischen Weltanschauungen mag zwar im Laufe der Zeit verschiedenartige „Substitute" des übergeordneten absolut gültigen Gerechtigkeitsideals bedingen, es ist (und es war) aber in hohem Maße inkonsequent und sophistisch, für den Staat den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit anzuerkennen, bei den Gemeinden aber auf die vordem einmal propagierte Aequivalenztheorie zurückzugreifen[18]).

d)

Die vorstehenden Ausführungen beruhen auf der Voraussetzung, daß die Ertragssteuern ihrem Wesen nach Entgeltssteuern sind, deren Berechtigung von der Aequivalenztheorie herrührt. Dieser Annahme entsprechend wurde denn oben[19]) unter der Voraussetzung der Aequivalenztheorie als des traditionellen Grundsatzes bei der Gemeindebesteuerung in Anbetracht der relativen Steigerung der auf Leistungsfähigkeitssteuern umzulegenden Gesamtheitsaufwendungen einerseits und des verhältnismäßigen Absinkens des Einkommensteueraufkommens andererseits zunächst die Erhöhung des Einkommensteueranteils und eine entsprechende Herabsetzung des Ertragssteueranteils am Gesamtsteueraufkommen der Gemeinden gefordert. Alsdann[20]) wurde unter der Voraussetzung der Allgemeingültigkeit des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes (auch) bei der Gemeindebesteuerung der Abbau der Ertragssteuern und die verhältnismäßige Erhöhung des Einkommensteueraufkommens als finanzpolitisches Gebot herausgestellt. In beiden Fällen ergab sich eine Befürwortung des kommunalen Zuschlagsrechtes.

Nun sind aber die Ertragssteuern von jeher auch in Theorie und Finanzpraxis auf die Leistungsfähigkeits- bezw. Opfertheorie hin begründet worden. In dieser Beziehung erfüllen sie die Funktion additioneller Einkommensteuern, deren Berechtigung in der erhöhten Leistungsfähigkeit des fundierten (Besitz-) Einkommens gegenüber dem unfundierten (Arbeits-) Einkommen liegt. Es ist jedoch gerade die erhöhte Leistungsfähigkeit des Besitzeinkommens, nicht zuletzt wohl in Anbetracht der außergewöhnlichen Anspannung der Ertragssteuern, in jüngster Zeit ernstlich in Frage gestellt worden. Man weist hinsichtlich des Einkommens aus bebautem und unbebautem Grundbesitz darauf hin, daß dieses „scheinbar fundierteste und unbefristetste Einkommen . . . angesichts der Gesetzgebung der Ver-

---

18) Wilhelm Andreae, a. a. O., besonders S. 367/68.

19) Seite 89.

20) Seite 90.

gangenheit und deren zukünftigen Möglichkeiten zu einem völlig unsicheren Faktor geworden ist". In ähnlicher Hinsicht wird in Bezug auf die Berechtigung der Gewerbesteuer auf „den Zusammenbruch und die völlige Verwertungslosigkeit mancher industrieller Unternehmung, ferner . . . . die Ausschaltung ganzer Gruppen von Handwerks- und Handelsbetrieben durch den allgemeinen Wirtschaftsprozeß" verwiesen[21]).

Neben solcher direkten Ablehnung der gegenwärtigen Ertragsbesteuerung, die teils grundsätzlicher Natur ist, teils aber nur das Ausmaß der Besteuerung betrifft, wird die Beseitigung der gegenwärtigen Ertragsbesteuerung, speziell aber der Gewerbesteuer, auch mittelbar aus Erwägungen einer positiven Finanzreform heraus verlangt. Ausgehend von dem Gedanken, daß eine Finanzreform nicht nur finanzielle, sondern vornehmlich wirtschaftliche Schäden zu heilen habe, betont man die Bedeutung einer volkswirtschaftlichen und sozialen Funktion der Finanz- und Steuerpolitik und stellt derselben die Aufgabe, ein Steuersystem zu schaffen, das neben der öffentlichen Bedarfsbeschaffung die Möglichkeit der Kapitalbildung und der Reallohnerhöhung garantiere[22]). Die in diesem Zusammenhang vertretenen Ansichten weichen in concreto mehr oder weniger voneinander ab, wie denn ja auch verschiedene Wege zu dem vorgesteckten Ziel möglich sein werden. Im allgemeinen aber wird eine Verlagerung der Steuerlast von der „direkten" auf die „indirekte" Seite verlangt[23]). Dabei soll das Abrücken von den direkten Steuern unmittelbar der Kapitalbildung dienen und den Spielraum für Reallohnerhöhungen erweitern. Die indirekte Besteuerung wird vornehmlich in der Form einer erhöhten Belastung alles entbehrlichen Verbrauchs und Aufwandes gefordert, deren Vorzug, abgesehen von der sozialen Rechtfertigung, darin erblickt wird, daß sie die Einkommensverwendung in der Richtung des Verbrauchs beeinflußt[24]).

Im Hinblick auf die Ertragsbesteuerung wird der Abbau der gegenwärtigen Grund- und Gebäudesteuern und der Gewerbesteuern mit Nachdruck gefordert. Bezüglich der Grund- und Gebäudesteuern ist der mehrfach gemachte Vorschlag der Ersetzung der gegenwärtigen Grundvermögenssteuer, wie sie z. B. in Preußen erhoben wird, durch eine als Zuschlag zur Miete umzulegende Mietsteuer bezeichnend für die vorerwähnte Umlagerungstendenz. Hinsichtlich der Gewerbesteuer sind sich nahezu alle Theoretiker und Finanzpolitiker darüber einig, daß diese Abgabe verschwinden muß.

In unmittelbarer Beziehung zur Einkommensteuer und zum Einkommensteuerzuschlagsrecht der Gemeinden steht nun zwar weder die Verneinung der auf dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit fundierten Ertragsbesteuerung, noch die im Zusammenhang mit einer Umlagerung des gegenwärtigen Finanzsystems geforderte Einschränkung oder Beseitigung der Ertragsteuern. Es darf im Gegenteil nicht verschwiegen werden, daß in den Programmen einer Umlagerung des bestehenden Steuersystems auch die Forderung einer grundlegenden Aenderung der Einkommensteuer, fast durchweg auch einer Senkung ihrer Steuersätze, enthalten ist. Die Einschränkung oder Beseitigung der Ertragsteuern aber bedingt vornehmlich innerhalb des Systems der Gemeindebesteuerung einen Bedarfsersatz. Der Steuerausfall muß in quantitativer und in qualitativer Hinsicht bestritten werden. Im Hinblick auf die gemeindliche Einkommen-Zuschlagsbesteuerung ist hier das Problem des beweg-

---

[21]) Most, Zur Finanz- und Steuerreform, a. a. O. S. 69/70.

[22]) Vergl. besonders Stolper, Ein Finanzplan. a. a. O., desgl. Reinhold, a. a. O., desgl. Schumpeter, Was vermag eine Finanzreform? a. a. O.

[23]) Vergl. Abschn. 3, S. 55.

[24]) Stolper, Ein Finanzplan. a. a. O. S. 1323.

lichen Einnahmefaktors von besonderer Bedeutung — vermag doch der quantitative Ausfall auch im Rahmen des Ueberweisungssystems wettgemacht zu werden. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, daß gerade die gemeindliche Gewerbesteuer, deren Beseitigung grundsätzlich gefordert wird, in der Gegenwart die Funktion des beweglichen Einnahmefaktors vornehmlich erfüllt. Ein gangbarer Ausweg wäre zweifellos durch Zuweisung einer beweglichen Verbrauchs- bezw. Aufwandsbesteuerung an die Gemeinden gegeben, wie ihn wohl als erster Stolper mit seinem Plan einer Konzentration der gemeindlichen Selbstverantwortung auf die Getränkesteuer wies[25]. Eine kommunale Verbrauchs- und Aufwandsbesteuerung würde auch in jedem Falle eine Abkehr von dem veralteten Grundsatz der Aequivalenztheorie bedeuten. Es ist aber zu bezweifeln, ob eine derartige, grundlegende Umwälzung im deutschen Steuersystem gegenwärtig praktisch durchführbar sein wird.

---

[25]) Unter Berücksichtigung des sozialen Charakters eines erheblichen Teiles der gemeindlichen Ausgaben trat bereits während des Krieges Schwarz, a. a. O. S. 376, für eine gemeindliche Verbrauchsbesteuerung ein und bedauerte deren Verkümmerung durch die Reichsgesetzgebung. — Der Hinweis auf Ausgleich in der Besteuerung durch indirekte Steuern, speziell im Hinblick auf die Erweiterung der Staatstätigkeit in der umfassenden Fürsorge für die Besitzlosen, findet sich auch bei Biermer, a. a. O. S. 122.

8. Zuschlagsrecht und allgemeiner Lastenausgleich.

a)

Es ist in den vorhergehenden Abschnitten und im besonderen in dem Kapitel, das sich mit der tariflichen Ausgestaltung des Zuschlagsrechtes befaßt, schon mehrfach von der Notwendigkeit eines allgemeinen Lastenausgleichs die Rede. Man geht nicht fehl mit der Feststellung, daß alle Befürworter des kommunalen Zuschlagsrechtes für einen allgemeinen Lastenausgleich eintreten. Indessen begnügen sich die finanzpolitischen Untersuchungen über die Wiedereinführung des Einkommensteuerzuschlagsrechtes meist nur mit dem Hinweis auf dieses Erfordernis, ohne aber zugleich auf die Problematik eines allgemeinen Lastenausgleiches näher einzugehen.

Eine Umschreibung des Begriffes: allgemeiner Lastenausgleich ist im vorhergehenden Abschnitt 5 gegeben worden[1]. Es mag hier wiederholt werden, daß der allgemeine Lastenausgleich alle die Maßnahmen verkörpert, durch die eine ungleichmäßige Belastung und eine verschiedenartige Leistungsfähigkeit im Hinblick auf die Erfüllung übertragener oder freiwillig übernommener Aufgaben ausgeglichen werden soll. Es ist oben zugleich ausführlich dargelegt, inwiefern sich der interkommunale Lastenausgleich von dem allgemeinen Lastenausgleich unter-

---

[1]) Abschnitt 5, S. 69.

scheidet und weshalb es angebracht erscheint, jenen losgelöst und vorweg zu behandeln.

b)

Die übliche Form des allgemeinen Lastenausgleichs ist in der Einnahmeausgleichung gegeben, durch die ein finanzieller Ausgleich gewährleistet wird[2]). Neben diesem finanziellen existiert der organisatorische Lastenausgleich, bei dem durch Maßnahmen im Bereiche der Aufgabenverteilung das gleiche Ziel zu erreichen versucht wird. Der Regelfall des organisatorischen Lastenausgleichs ist der, daß der obere Verband die die Kosten verursachenden Aufgaben an sich zieht, weswegen man denn auch wohl von einem Ausgleich „von unten nach oben"[3]) spricht. Als Beispiel dieses uneigentlichen Ausgleiches sei auf die Uebernahme von gemeindlichen Aufgaben im Bereiche des Schulwesens auf Schulverbände und von polizeilichen Aufgaben der Kommunen auf die Länder hingewiesen.

Der eigentliche, durch Einnahmeausgleichung zustande kommende finanzielle Lastenausgleich tritt in mannigfachen Variationen auf. Es lassen sich in Anlehnung an die Ausführungen Mulerts über das System des allgemeinen Lastenausgleichs[4]) folgende Formen des finanziellen Ausgleichs unterscheiden:

a) Lastenausgleich ohne Zweckbestimmung;
   aa) individuell gestalteter Ausgleich in der Form sog. Dotationen,
   bb) generalisierend gestalteter Ausgleich (gegeben z. B. im System der gegenwärtigen Umsatzsteuerverteilung);
b) zweckbestimmter Lastenausgleich;
   aa) individuell gestalteter Ausgleich in der Form sog. Subventionen,
   bb) generalisierend gestalteter Ausgleich (z. B. Schullastenausgleich oder allgemeine Polizeikostenzuschüsse).

c)

Der Gedanke eines systematischen Lastenausgleiches war in der Vorkriegszeit so gut wie unbekannt. Das Recht der Kommunen zur Erhebung von Zuschlägen zu den staatlichen „direkten" Steuern verkörperte ein „Prinzip der Individualisierung"[5]); den auf sich selbst angewiesenen Kommunen war die Aufgabe gestellt, einen Ausgleich

---

[2]) Vergl. zu den nachfolgenden Ausführungen: Mulert, Kommunalfinanzen und Reichssteuerreform. a. a. O. S. 62 ff.

[3]) Mulert, a. gl. O. S. 63. M. unterscheidet einen finanziellen und einen organischen Lastenausgleich. Warum „organisch" ist nicht recht klar; treffender scheint es, von „organisatorischem" Ausgleich zu sprechen, wie es von Leyden, Der künftige Finanz- und Lastenausgleich. a. a. O. S. 13, tut.

[4]) Mulert, a. gl. O. S. 63 ff.

[5]) Mulert, Kommunalfinanzen und Reichssteuerreform. a. a. O. S. 58.

zwischen Steuerkraft und Steuerbedarf ohne besonderen Anspruch an einen allgemeinen Lastenausgleich zu finden. Es bestand in Preußen lediglich der vielerwähnte § 53 des Kommunalabgabengesetzes, der die Verpflichtung der Betriebsgemeinden zur Leistung von Zuschüssen an die Arbeiterwohnsitzgemeinden regelte. Die Bestimmung des § 53 ist bezeichnend für die individualistisch orientierte Denkweise jener Zeit, auf deren Grundlage selbst ein Ausgleich von Lasten in der Form des individuellen, d. h. des im einzelnen Falle „berechtigten" Anspruches ausgestaltet werden mußte[6]).

Einzelmaßnahmen eines (allg.) Lastenausgleiches finden sich in der Vorkriegszeit nur auf dem Gebiete des Schulwesens, so z. B. in Preußen in der Form der Zusammenfassung mehrerer Gemeinden zu Schulverbänden und besonderer Alterszulagekassen.

Das Fehlen eines ausgebauten Systems eines (allgemeinen) Lastenausgleichs drückte sich in der Vorkriegszeit in einer außerordentlichen Verschiedenheit der örtlichen Zuschläge aus[7]), wobei zugleich ergänzt werden muß, daß die Relationsbestimmungen der §§ 54 bis 57 des Preußischen Kommunalabgabengesetzes — nur Preußen kannte früher eine Relation von Einkommensteuer und Realsteuern[8]) — infolge praktischer Schwierigkeiten in vielen Fällen nicht verwirklicht wurden oder werden konnten.

d)

Die Reformgesetzgebung der Nachkriegszeit, die den modernen, auf dem System der Steuerüberweisungen beruhenden Finanzausgleich schuf, beseitigte das „Prinzip der Individualisierung" in doppelter Weise. Sie setzte einerseits an die Stelle der organischen Bedarfsausgleichung, auf die die Kommunen zufolge des Zuschlagsrechtes der Vorkriegszeit angewiesen waren, den im Reichssteuerüberweisungssystem sinnfällig ausgedrückten mechanischen Ausgleich und sie baute andererseits in die „mechanisierte" Finanzausgleichsgesetzgebung mannigfache einen allgemeinen Lastenausgleich betreffende Bestimmungen ein und brachte dadurch kollektivistische Tendenzen in das neue Finanzausgleichssystem.

Es hat mit dem organisatorischen Lastenausgleich etwas besonderes auf sich. Er beginnt gewissermaßen da, wo die ordnungsmäßige, durch das Verfassungsrecht des Reichs und der Länder

---

[6]) Mulert, a. gl. O. S. 60.

[7]) Martini, a. a. O. S. 40, dazu das reiche statistische Material dieser Arbeit M's. Die Unterschiedlichkeit der örtlichen Steuerbelastung wurde ferner von führenden Finanz- und Sozialpolitikern während des Krieges bemängelt, und es wurden mannigfache Vorschläge über eine wirksame Abhilfe gemacht. Vergl. Herkner, „Die Neuordnung der deutschen Finanzwirtschaft". a. a. O.

[8]) Es ist hier die Richtigkeit der diesbezüglichen Angabe von Trumpler, a. a. O. S. 19, unterstellt.

sanktionierte Aufgabenverteilung endet. Er ist dynamisch bedingt; das besagt, daß bei einem einmal vorhandenen, auf der Voraussetzung einer gegebenen Aufgabenverteilung aufgebauten Finanzausgleich ein organisatorischer Ausgleich der Lasten eben nur für den Fall „neuer Aufgaben"[9]) und „besonderer Kosten"[10]) vorgesehen werden kann.

So enthält denn die gegenwärtige Finanzausgleichsgesetzgebung die ganz allgemeine Bestimmung, daß das Reich den Ländern und Gemeinden neue Aufgaben nur zuweisen darf, wenn es gleichzeitig für Bereitstellung der erforderlichen Mittel Sorge trägt[11]). Sie sieht ferner organisatorische Lastenausgleichsmaßnahmen durch Aufgabenübernahme in dem Falle vor, in dem „einzelnen Ländern oder Gemeinden durch Verträge, Gesetze oder Verwaltungsmaßnahmen des Reichs besondere Kosten erwachsen"[12]) und „wenn Länder oder Gemeinden Unternehmungen auf kulturellem, wirtschaftlichem oder sozialem Gebiete betreiben, deren Bedeutung sich über die Grenzen des Landes hinaus erstreckt"[13]). Und schließlich sind die Länder „gehalten, für einen Lastenausgleich zwischen ihren Gemeinden (Gemeindeverbänden), insbesondere auf dem Gebiete der Armen-, Schul- und Polizeilasten zu sorgen"[14]). Die damit inhaltlich wiedergegebenen Bestimmungen des gegenwärtigen Reichsfinanzausgleichs waren schon in der alten Fassung des Gesetzes vom 23. Juni 1923 enthalten. Sie waren dort im Kapitel „Lastenverteilung" mit inzwischen in Wegfall gekommenen Bestimmungen über Zuschüsse zu Besoldungen und zu verschiedenen Ausgaben auf dem Gebiete der Wohlfahrtspflege und des öffentlichen Schul- und Bildungswesens vereinigt, die zu erwähnen in diesem Zusammenhang nicht unerheblich ist. Denn es steht fest, daß speziell die Besoldungszuschüsse in der Inflationszeit den größten Einnahmeposten in den Gemeindeetats darstellten. Jedoch verschwanden sie bald nach der Stabilisierung der Währung und die vom Reiche teils übernommenen, teils subventionierten „Aufgaben der Wohlfahrtspflege, des Schul- und Bildungswesens und der Polizei" wurden „den Ländern zu selbständiger Regelung und Erfüllung überlassen", womit einerseits die endgültige Aufgabenverteilung perfekt und andererseits die oben erwähnten Zuschüsse hinfällig wurden[15]).

Der im Reichsfinanzausgleich enthaltene finanzielle Lastenausgleich ist ein generalisierend gestalteter Ausgleich ohne Zweckbestimmung. Er tritt vornehmlich indirekt durch das System der Ver-

---

[9]) § 54 Finanzausgleichsgesetz.
[10]) § 55 Finanzausgleichsgesetz.
[11]) § 54 Finanzausgleichsgesetz.
[12]) § 55 Finanzausgleichsgesetz.
[13]) Vergl. § 56 Finanzausgleichsgesetz.
[14]) Vergl. § 57 Finanzausgleichsgesetz.
[15]) Vergl. § 42 der Dritten Steuernotverordnung vom 14. 2. 1924.

teilung der sog. Ueberweisungssteuern in die Erscheinung. Bedeutungsvoll ist in diesem Zusammenhang die Verteilung des Reichsaufkommens an der Umsatzsteuer, wird doch der Gesamtbetrag des den Ländern zustehenden Anteiles zu einem Drittel nach dem Verhältnis des Aufkommens in den einzelnen Ländern und zu zwei Dritteln nach dem Verhältnis der Bevölkerungszahl verteilt[16]).

Momente des Lastenausgleichs finden sich auch bei den Vorschriften über die Verteilung des Aufkommens der Kraftfahrzeugsteuer und Rennwettsteuer auf die Länder[17]). Das Aufkommen aus ersterer wird zu je einem Viertel nach der Bevölkerungszahl und dem örtlichen Aufkommen und zur Hälfte nach dem Gebietsumfang verteilt; die Rennwettsteuer hingegen steht zur Hälfte dem Lande zu, in dessen Gebiet der Totalisator steht, und zur anderen Hälfte wird auch sie nach der Bevölkerungszahl aufgeteilt. Indem jedoch den Ländern vorgeschrieben ist, die auf sie entfallende Kraftfahrzeugsteuer zu Zwecken der öffentlichen Wegeunterhaltung und ein Drittel der Rennwettsteuern zu Zwecken der Pferdezucht zu verwenden, kommt den Verteilungsbestimmungen dieser Steuerkategorien eine spezifische Bedeutung zu.

Indessen lassen sich Umfang und Ausmaß der Lastenausgleichsfunktion auch der Umsatzsteuerverteilung keineswegs bestimmen. Aus finanztheoretischen Gesichtspunkten dürfte die Rechtfertigung einer Verteilung der Umsatzsteuer nach Maßgabe des örtlichen Aufkommens, die in der Regel als natürlich und richtig bezeichnet zu werden pflegt[18]), durchaus problematisch sein. Bei der Rennwettsteuer und Kraftfahrzeugsteuer mag die örtliche Radizierung weit eher gerechtfertigt und „normal" sein; systematisch gerechtfertigt aber ist sie erst bei der auf die individuelle steuerliche Leistungsfähigkeit gegründeten personellen Einkommenbesteuerung. Hier ist die Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen natürlich und richtig. Die Verteilung des auf Länder und Gemeinden entfallenden Teiles des Einkommen- und Körperschaftssteueraufkommens wird denn auch seitens des Reiches auf der Grundlage des gegenwärtigen Finanzausgleichs im Prinzip nach Maßgabe der örtlichen Radizierung des Aufkommens vorgenommen. Ein finanzieller Lastenausgleich aber tritt für den Fall ein, daß der auf den Kopf der Bevölkerung eines Landes berechnete Landesanteil hinter einem nach

[16]) § 40 Finanzausgleichsgesetz.

[17]) §§ 41 und 42 Finanzausgleichsgesetz.

[18]) Das tuen schnellfertig gewisse Kommunalpolitiker, die durch die reichsgesetzlich geregelte Verteilungsweise ihre Kommunen benachteiligt glauben. Typisch sind die immer wiederkehrenden Klagen einiger Großstädte (Frankfurt a. M. und Berlin); vergl. u. a. den bezeichnenden Aufsatz von Obermagistratsrat Dr. W. Müller „Der ungerechte Lastenausgleich; Berlin opfert 125 Millionen für andere Gemeinden". Vossische Zeitung v. 28. 4. 1927.

der Gesamtbevölkerung des Reichs errechneten durchschnittlichen Kopfbetrag zurückbleibt[19]).

Im System des zwischen Ländern und Gemeinden bestehenden finanziellen Ausgleichs sind außergewöhnlich zahlreiche und variierte Lastenausgleichungen vorhanden. Es würde zu weit führen, wollte man in diesem Zusammenhang auch nur eine in etwa vollständige Darstellung des gegenwärtigen Standes geben. Es sollen an dieser Stelle aber zum Zwecke einer allgemeinen Veranschaulichung die hauptsächlichsten Fälle des preußischen Finanzausgleichs deutlich gemacht werden, wobei bezüglich der Beschränkung insbesondere der Gesichtspunkt ausschlaggebend ist, daß bei einer wie auch immer gearteten Normierung eines innerdeutschen, Reich, Länder und Gemeinden umfassenden Finanz- und Lastenausgleichs die preußischen Regelungen „mustergültig" sein dürften.

Der preußische Lastenausgleich vollzieht sich vornehmlich im Rahmen des Systems der Steuerüberweisungen. An seinem Einkommensteueranteil beteiligt Preußen zwar die Gemeinden in Entsprechung reichsgesetzlicher Vorschriften grundsätzlich nach Maßgabe des örtlichen Aufkommens; aber es hat mit der sog. relativen Garantie ein bedeutsames Instrument eines allgemeinen finanziellen Lastenausgleichs eingeschaltet, auf Grund dessen einerseits der Vorkriegskopfbetrag der Einkommensteuer Berücksichtigung findet und andererseits Sondervorschriften zugunsten solcher Gemeinden enthalten sind, deren Bevölkerung seit 1911 eine ganz ausnahmsweise schnelle Entwicklung durchgemacht hat[20]).

Der Modus der Beteiligung der Gemeinden am Landesanteil der Umsatzsteuer ist im Finanzausgleichsgesetz der Landesgesetzgebung anheimgegeben[21]). Die Verteilung des Gemeindeanteils der Steuer geschieht denn in Preußen ganz ausgesprochen nach einem Lastenausgleichsschlüssel, der in mehrfacher Hinsicht interessant ist. Er berücksichtigt nämlich sowohl die relative Verschiedenheit des örtlichen Steuerbedarfs als auch die Divergenz der Steuerkraft. Ausgehend von der Erfahrungstatsache, daß die allgemeinen Ausgaben, auf den Kopf der Bevölkerung gerechnet, mit der Größe der Gemeinde wachsen, legte man der Verteilung grundsätzlich eine entsprechend „veredelte" Bevölkerungszahl zugrunde und trug damit der Verschiedenheit des Steuerbedarfes allgemein Rechnung. Die veredelte Bevölkerungszahl aber erfährt eine weitere Korrektur nach Maßgabe der Zahl der schulpflichtigen Kinder. Mit Hilfe dieses objektiven Merkmales soll ersatzweise

---

[19]) § 35 Finanzausgleichsgesetz.

[20]) § 11 Preuß. Ausführungsgesetz zum Finanzausgleichsgesetz vom 30. 10. 1923 in der Fassung vom 31. 7. 1930.

[21]) § 40 Finanzausgleichsgesetz.

die Steuerkraft der Bevölkerung berücksichtigt werden, wobei man sich auf die Erfahrungstatsache beruft, daß in ärmeren Gemeinden die Zahl der Kinder relativ größer zu sein pflegt als in vermögenderen[22]).

Wiederum anders ist die „lastenausgleichende" Verteilung des auf Stadt- und Landkreise entfallenden Teiles der für allgemeine Haushaltszwecke, speziell aber für Wohlfahrtsausgaben, vorgesehenen Hälfte des Hauszinssteueraufkommens gestaltet. Sie geschieht nur zu einem kleineren Teile (drei Zehntel) nach Maßgabe des örtlichen Aufkommens, der weitaus größte Teil (sieben Zehntel) wird nach Abzweigung eines für einen ministeriellen Dotationsfonds bestimmten Betrages im Verhältnis der einfachen Bevölkerungszahl verteilt, die indessen auf Antrag eine Veredelung entsprechend der verhältnismäßigen Zahl der laufend unterstützten Klein- und Sozialrentner erfährt[23]). Durch die auf diese Weise geschehene Verteilung soll in etwa dem unterschiedlichen Bedarf für Wohlfahrtszwecke Rechnung getragen werden.

Lastenausgleichend werden schließlich auch noch die Kraftfahrzeugsteuerüberweisungen des Reichs auf die Provinzen umgelegt; die Verteilung geschieht gegenwärtig in festbestimmten Prozentsätzen, die unter Berücksichtigung des Gebietsumfanges und der Länge der Straßen ermittelt worden sind[24]).

In den vorstehend wiedergegebenen Fällen der finanziellen Lastenausgleichung liegt durchweg ein Ausgleich ohne Zweckbestimmung vor. Ein solcher ist aber auch in einem weitverzweigten und außerordentlich vielgestaltigen Dotationssystem als gegeben zu erachten: Lastenausgleichende Tendenzen wirken bei der Dotierung der Kommunalverbände (Provinzen und Kreise) durch den Staat und im System des Finanzausgleichs zwischen Gemeinden und Gemeindeverbänden[25]); ein zwischengemeindlicher Lastenausgleich liegt in der Einrichtung der Landesschulkasse, an welche die Gemeinden einen festen Hundertsatz ihrer Ueberweisungsanteile an der Einkommen- und Körperschaftssteuer abzuführen verpflichtet sind[26]); ein ausgesprochener Lastenausgleich ist schließlich auch da gegeben, wo bestimmt ist, daß eine für die Provinzen vorgesehene Staatsdotation aus dem Landesanteil der Reichseinkommen- und Körperschaftssteuer zu zwei Dritteln nach der Bevölkerung unterverteilt wird und daß dabei für den (reichen) Stadtkreis Berlin nur die Hälfte, für die (notleidenden und gefährdeten) Provinzen Grenz-

---

[22]) § 14 Preußisches Ausführungsgesetz zum Finanzausgleichsgesetz. Ferner bei Surén-Gromadecki, a. a. O., die Ausführungen zu § 14 des Ausführungsgesetzes.

[23]) § 39 Preuß. Ausführungsgesetz.

[24]) §§ 27 und 28 Preuß. Ausführungsgesetz zum Finanzausgleichsgesetz.

[25]) §§ 5 und 10 Preuß. Ausführungsgesetz.

[26]) § 8 Preuß. Ausführungsgesetz.

mark Posen-Westpreußen und Ostpreußen aber das Vierfache und Doppelte der Bevölkerungszahl berücksichtigt wird[27]).

Neben diesen im Hinblick auf einen positiven Zweck vorwiegend unbestimmten Ausgleichungen — die Landesschulkassenbeiträge machen freilich eine Ausnahme — existieren noch eine Reihe von unmittelbaren und zweckbestimmten finanziellen Lastenausgleichungen. Hierhin gehören die Beträge, die der Staat allgemein zu den persönlichen Volksschullasten beiträgt, und die er auch für gewisse sachliche Lasten beisteuert. Ein zweckbestimmter Lastenausgleich ist ferner da gegeben, wo den Kommunen zur Erfüllung ihrer polizeilichen Aufgaben allgemeine Zuschüsse bezw. Subventionen seitens des Staates gewährt werden.

Schließlich spielt im System des Lastenausgleichs zwischen Ländern und Gemeinden bezw. Gemeindeverbänden auch der organisatorische Lastenausgleich, der mit zweckbestimmten finanziellen Ausgleichungen nicht selten eng verknüpft ist, eine hervorragende Rolle. Er liegt da vor, wo spezielle Aufgaben oder Lasten dem unteren Verbande (Gemeinde) abgenommen und von einem oberen (Gemeindeverband oder Staat) übernommen werden. Auf dem Gebiete des Schulwesens ist hier die Gründung von leistungsfähigen Schulsozietäten ein typisches Beispiel des organisatorischen Ausgleichs. Ein bemerkenswerter Fall des organisatorischen Lastenausgleichs ist fernerhin beim Fürsorge- und Wohlfahrtswesen gegeben, wo die Bezirksfürsorgeverbände geschaffen wurden, die die Fürsorgelasten von den mehr oder weniger leistungsschwachen kreisangehörigen Gemeinden übernommen haben[28]). Hand in Hand mit diesem organisatorischen Lastenausgleich geht der finanzielle; während nur 30 Prozent der bei ihr entstehenden Fürsorgelasten von der Gemeinde unmittelbar aufzubringen sind, werden die übrigen 70 Prozent nach Maßgabe eines im einzelnen recht komplizierten Ausgleichsverfahrens aufgebracht.

Ein organisatorischer Lastenausgleich ist auch in der Verstaatlichung der Polizei in einer sehr großen Zahl der größeren preußischen Städte zu erblicken. Eine lastenausgleichende Tendenz liegt schließlich in der Institution der Landjägerei, die in gleicher Weise eine Entlastung der kleinen Einzelgemeinden hinsichtlich ihrer Ortspolizei bedeutet.

e)

Man wird bei einer systematischen Kritik des Lastenausgleichs von der Struktur des Finanzausgleichs, dem er angegliedert ist, auszugehen haben. Finanzausgleich, darunter ist zu verstehen die Abgrenzung der Zuständigkeiten auf finanziellem Gebiet zwischen Reich, Ländern und

---

[27]) §§ 5, 10 und 25 des Preuß. Ausführungsgesetzes zum Finanzausgleichsgesetz.

[28]) Preuß. Ausführungsverordnung zur Verordnung über die Fürsorgepflicht vom 17. 4. 1924.

Gemeinden. Es handelt sich dabei einerseits um die Abgrenzung der Besteuerungsrechte und anderseits um den Einnahmenausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden. Das gegenwärtige Finanzausgleichssystem weist im Hinblick auf den Einnahmenausgleich keine einheitliche Gliederung auf. Ein System der Trennung, das jedem der beteiligten öffentlichen Verbände (Reich, Länder und Gemeinden) seine eigenen Einnahmemöglichkeiten zuteilt, besteht nicht. Auch im Bereiche der Aufgabenverteilung[29]) herrscht keine klare Trennung. Es hat sich im Laufe der Entwicklung immer wieder gezeigt, daß eine klare Aufteilung der öffentlichen Aufgaben bei der „Triplizität" der deutschen öffentlichen Verwaltung auf die Dauer nicht gelingen kann. Andererseits aber verhindert schon die fehlende Einheitlichkeit einer gegebenen Aufgabenverteilung ein System der Trennung im Bereich der Einnahmenausgleichung.

Unter dem Druck der Verhältnisse, infolge der politischen und finanziellen Notlage im Inneren und der Zahlungsverpflichtungen an die Siegerstaaten, kam die Finanzreform der Nachkriegszeit zustande, und es erscheint heute kaum mehr verwunderlich, daß ihr Ergebnis auf finanziellem Gebiete eine starke Zentralisierung der Gesetzgebungs- und Verwaltungshoheit sowohl wie der Einnahmezuständigkeiten war. Es ist aber zu bezweifeln, ob die vorgenommene Finanzzentralisierung der Systematik der bestehenden Aufgabenaufteilung und -abgrenzung entspricht. Der überragende Einfluß des Reichs bei der Steuergesetzgebung und -verwaltung mag zwar der vorhandenen Zentralisation im Aufgabenbereiche gemäß sein, die schematischen Reichssteuerüberweisungen aber stehen mit der generalisierenden Aufgaben- bezw. Lastenverteilung nicht im Einklang. Die ökonomische und soziologische Struktur der Bevölkerung bedingt eine relative Verschiedenheit der aus „gleichen" Aufgaben entstehenden Lasten, und das Verhältnis der Belastung zu der ebenfalls stark differenzierten Steuerkraft ist keinesfalls so geartet, als daß es möglich wäre, schematische Normen für eine „entsprechende" zentrale Steuerverteilung aufzufinden. Daraus ergibt sich im System des gegenwärtigen Finanzausgleichs einerseits die Schwierigkeit der Auffindung von Verteilungsschlüsseln für die

---

[29]) Die Aufgabenverteilung gehört an sich nicht zum Finanzausgleich. Es besteht aber zwischen ihr und dem Finanzausgleich insofern eine Beziehung, als die Einnahmenverteilung des Finanzausgleichs die gegebene Aufgabenverteilung berücksichtigen muß. Der Zusammenhang wird deutlich beim (allgemeinen) Lastenausgleich, der, indem er die „eine Körperschaft zunächst treffende Last auf eine andere verschiebt" — vgl. S. 69 —, gewissermaßen eine zunächst gegebene Einnahmenverteilung im Hinblick auf die Aufgaben, die erfüllt werden müssen, korrigiert und der außerdem mit Hilfe des organisatorischen Lastenausgleichs zum Zwecke der Herstellung des Gleichgewichts zwischen Aufgaben und Einnahmen selbst in die bestehende Aufgabenverteilung eingreift.

Reichssteuerüberweisungen, die ihre „lastenausgleichende" Funktion in genügender Weise zu erfüllen in der Lage sind, wie überhaupt ganz allgemein die überragende Bedeutung des (allgemeinen) Lastenausgleichs, der „das Gleichgewicht zwischen Aufgaben und Einnahmen herzustellen (hat), das bei der primären Aufgaben- und Einnahmenverteilung nicht hergestellt worden ist"[30]. Die Problematik des gegenwärtigen Lastenausgleichs ist denn letztens auf das System des Finanzausgleichs zurückzuführen bezw. auf das in diesem begründete zentralisierte Steuerüberweisungssystem. Man mag die Normen der Steuerverteilung noch so sehr komplizieren, indem man die Verteilungsschlüssel immer mehr „veredelt", eine schematische Verteilung, die zugleich erhöhte örtliche Belastungen und verminderte örtliche steuerliche Leistungsfähigkeit ausgleicht, ist einfach undenkbar.

In diesem Zusammenhang mag darauf hingewiesen sein, daß auch das gegenwärtige Finanzausgleichssystem den Stempel einer Ueberspannung des Gedankens einer absoluten und unbedingten Gerechtigkeit in Bezug auf die Steuerverteilung trägt; die finanzpolitische Relativität solcher Bemühungen ergibt sich schon aus der Möglichkeit grundverschiedener Ansichten über das, was in diesem Zusammenhang unter steuerlicher Gerechtigkeit zu verstehen ist. Die Ueberspannung des Gedankens der Gerechtigkeit und Gleichheit der Besteuerung hat übrigens dazu beigetragen, unser ganzes materielles Steuerrecht zu überkomplizieren, wie ja genügend bekannt ist.

Die einzelnen materiellen Regelungen des Lastenausgleichs auf ihre finanztheoretische Rechtfertigung hin zu untersuchen, wäre eine interessante Aufgabe. Eine grundlegende Fragestellung würde beispielsweise dahin lauten, ob die Verteilung der Ueberweisungssteuern sich als eine echte Ausgleichung der Lasten darstellt, nach deren Maßgabe die reicheren und stärkeren Länder und Gemeinden entsprechend für die ärmeren und schwächeren eintreten. In Ansehung der Umsatzsteuerverteilung durch das Reich wurde oben[31] schon auf die Problematik einer solchen Untersuchung hingewiesen. Ihr Ergebnis würde wohl dahin zusammenzufassen sein, daß die Steuerverteilung zwar die Lastenausgleichsfunktion schlecht oder recht erfüllt, daß ihr System aber nur durch den finanzpolitischen Zweck bestimmt und auf keine grundlegende Rechtfertigung gestellt ist, denn der gegenwärtige Lastenausgleich ist stark durchsetzt von Willkürlichkeiten.

f)

Die Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes ist nicht nur bedeutungsvoll im Hinblick auf den Ausbau des Lastenausgleichssystems.

---

[30]) von Leyden, Der künftige Finanz- und Lastenausgleich, a. a. O. S. 3; vergl. auch Fußnote 29, S. 101.
[31]) S. 97.

Sie macht vielmehr eine gründliche Abkehr von dem System des gegenwärtigen Finanzausgleichs notwendig. Es ist oben[32]) schon ausgeführt, daß die Reformgesetzgebung der Nachkriegszeit das „Prinzip der Individualisierung" in doppelter Weise beseitigt habe, nämlich durch Schaffung eines mechanischen Bedarfsausgleichs (Ueberweisungen) anstelle des organischen Bedarfsausgleichs (Zuschlagsrecht) und durch den mit kollektivistischen Tendenzen durchsetzten Lastenausgleich. Die Forderung auf Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes mag zwar in gewissen Fällen von dem Wunsche diktiert sein, frühere Zustände wieder herzustellen; es ist deshalb aber durchaus nicht angängig, sie darum von vornherein zu negieren, denn wer wollte behaupten, daß das gegenwärtige Ueberweisungssystem unbedingt besser wäre als das vormalige Zuschlagsrecht? Es ist überdies kaum möglich, ein nach altem Muster wiedereingeführtes Einkommensteuerzuschlagsrecht mit dem früheren Zuschlagsrecht zu vergleichen, denn die politischen Voraussetzungen und Umstände sind heute in wesentlichen Punkten verändert. Hier braucht nur auf die Aenderung des gemeindlichen Wahlrechtes und die dadurch bedingte soziologische Strukturwandlung der beschließenden Körperschaften, auf die in dem die Besteuerung des Existenzminimums behandelnden Abschnitt näher eingegangen worden ist, hingewiesen zu werden.

Der tiefere Sinn der Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes liegt in einem finanzpolitischen Fortschritt begründet. Das extreme Prinzip der Individualisierung, das durch das vormalige Zuschlagsrecht verkörpert wurde, löste die Reichssteuerreform durch ein extremes, generalisierend schematisches Ueberweisungssystem ab. Das wiedereinzuführende Zuschlagsrecht muß eine Synthese sein; das Prinzip der Individualisierung soll grundsätzlich bejaht werden; zugleich aber auch soll der soziale Gedanke in der öffentlichen Gemeinschaft prinzipiell anerkannt werden. Das bedeutet, daß der Forderung nach Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes die nach positiver Ausgestaltung eines systematischen Lastenausgleichs zur Seite tritt. Zuschlagsrecht und Lastenausgleich wirken einander notwendigerweise entgegen, aber sie schließen sich darum nicht aus; sie ergänzen sich gegenseitig in ähnlicher Weise, wie etwa die progressive Einkommenbesteuerung ein ergänzendes Gegenstück zu den „indirekten" Verbrauchssteuern darstellt. Unter diesem Gesichtspunkt muß in Verbindung mit dem wiedereinzuführenden Zuschlagsrecht das Problem der Ausgestaltung eines allgemeinen Lastenausgleichs behandelt werden. Die Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes bedingt damit zugleich eine Neugestaltung des Systems des gegenwärtigen Finanz- und Lastenausgleichs, was freilich nicht ausschließt, daß alte Teile wiederum Verwendung finden. Aber es wäre falsch, wollte man bei Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes die Aenderung des bestehenden

---

[32]) S. 95 f.

Finanz- und Lastenausgleichs lediglich auf eine Ergänzung der die Einkommensteueraufteilung betreffenden Regelungen beschränken, d. h. wollte man bei der Reichsverteilung nur den gegenwärtigen § 35 des Finanzausgleichs und bei der Länderverteilung nur die Ausgleichungsvorschriften, die in Preußen in der sog. relativen Garantie verkörpert sind, korrigieren.

Zwei Momente sind es, die beim Lastenausgleich grundlegend zu berücksichtigen sind: Es ist einmal die Bedarfsdifferenziertheit, bedingt sowohl durch ökonomische und soziale Strukturverhältnisse als auch durch die Größenordnung der Gemeinwesen, und zum anderen die Differenziertheit der Steuerkraft. Es wurde oben schon darauf hingewiesen[33]), daß die Steigerung des Steuerbedarfes und die Minderung der Steuerkraft sich in ihrer Wirkung in der Regel verstärken; wie denn in gleicher Weise eine gesteigerte Steuerkraft in der Regel einem geringen Bedarfe gegenübersteht.

Im System des gegenwärtigen Finanzausgleichs erstreckt sich der Lastenausgleich in gleicher Weise auf einen Ausgleich der Steuerkraft und des Steuerbedarfs. Das wesentliche Mittel des finanziellen Ausgleichs ist eine vom örtlichen Aufkommen abweichende korrigierende Steuerverteilung nach Verteilungsschlüsseln, denen objektive Merkmale zugrunde liegen. Das preußische Finanzausgleichssystem kennt mehrere solcher Verteilungsschlüssel. Bezeichnend ist die Verteilung der Umsatzsteuer nach der „veredelten" Bevölkerungszahl. Diese Verteilungsschlüssel beziehen sich primär auf den allgemeinen Steuerbedarf; so liegt der Veredelung der Bevölkerungszahl die Erfahrungstatsache zugrunde, daß mit steigender Bevölkerung der Steuerbedarf relativ steigt; das Merkmal der Klein- und Sozialrentner gründet sich auf die Tatsache, daß regelmäßig eine Beziehung zwischen Rentnerzahl und Lasten besteht; auch die Berücksichtigung des Bevölkerungswachstums beruht auf der Beachtung des Steuerbedarfs. Die bei der Umsatzsteuerverteilung mitrechnende Schulkinderzahl freilich soll weniger einen speziellen Schullastenausgleich bezwecken, als objektives Merkmal für die steuerliche Leistungsfähigkeit sein.

Bei Einführung des Zuschlagsrechtes tritt nun an die Stelle des in den Ueberweisungen begründeten mechanischen Bedarfsausgleichs ein organischer Bedarfsausgleich. Die Unterschiedlichkeit des Steuerbedarfes soll nunmehr durch die finanzielle Selbstverantwortung auf der Grundlage ausreichend gegebener beweglicher Einnahmefaktoren, unter denen die Einkommensteuer der wichtigste ist, ausgeglichen werden. Der ergänzende finanzielle Lastenausgleich bezieht sich daher primär auf den Ausgleich der Steuerkraft. Mag dieser Unterscheidung vor-

---

[33]) Vergl. Abschn. 2, S. 19 f.

nehmlich nur eine finanztheoretisch-systematische Bedeutung innewohnen, so wird sie doch durch einen weiteren Gesichtspunkt praktisch ergänzt. Im Gegensatz zum gegenwärtigen Ueberweisungssystem, das allen Beteiligten Anteilquoten zuteilt, die unter ergänzender Berücksichtigung ihres Steuerbedarfes und ihrer Steuerkraft dem örtlichen Aufkommen entsprechen, muß bei Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes zum Zwecke eines finanziellen Lastenausgleichs eine die kommunalen Zuschläge ergänzende Steuerverteilung bezw. -überweisung gefordert werden, die vornehmlich nur den leistungsschwachen ärmeren und ärmsten Gemeinden entsprechend ihrer Steuerkraft zuteilt. Diese Forderung ergibt sich, wenn man von dem grundsätzlichen Systemwandel absieht, schon aus der Tatsache, daß mit Einführung des Zuschlagsrechtes das Quantum der zur Verteilung stehenden Steuerüberweisungsmasse durch Ausfall des Einkommensteueraufkommens eine erhebliche Verringerung erfährt. Im Rahmen einer solchen Zweckbestimmung aber erweisen sich die im gegenwärtigen Ueberweisungssystem verwandten Merkmale mehr oder weniger ungeeignet. So würde die Steuerverteilung nach einer entsprechend der Größe der Bevölkerung veredelten Bevölkerungszahl ungeachtet des Vorhandenseins einer verhältnismäßig hohen Steuerkraft allen Großstädten gegenüber den steuerschwachen kleinen Gemeinden relativ hohe zusätzliche Einnahmen zuteilen, die teilweise vielleicht weniger zur Senkung der bestehenden Kommunalsteuerzuschläge als zu unnötigen Ausgaben führen würden.

In hohem Maße brauchbar aber erscheint das Merkmal der „umgekehrten Steuerkraft". Darunter ist nach Hensel zu verstehen „die Prozentspanne, um die das Steueraufkommen eines Verbandes hinter dem Durchschnittsaufkommen des Gesamtverbandes pro Kopf der Bevölkerung zurückbleibt"[34]). Das Steigen dieser Spanne läßt auf eine geringere steuerliche Leistungsfähigkeit der einzelnen Steuerzahler und damit auch auf die verminderte Steuerkraft des zugehörigen Verbandes schließen, die durch entsprechende Ueberweisungsquoten auszugleichen wäre. Das Merkmal der „umgekehrten Steuerkraft" ist gegenwärtig im § 35 des Finanzausgleichsgesetzes verwandt, der den mit ihrem Steueraufkommen hinter einem Reichsdurchschnitt zurückbleibenden Ländern zusätzliche Reichssteuerüberweisungen garantiert.

Zusammenfassend läßt sich hinsichtlich des finanziellen Lastenausgleichs für den Fall der Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes sagen, daß der im Hinblick auf einen konkreten Zweck unbestimmte allgemeine und generalisierend gestaltete Lastenausgleich, der im System des gegenwärtigen Reichs- und Landesfinanzausgleichs auf der Basis mannigfacher vornehmlich auf den Steuerbedarf abgestellter Vertei-

[34]) Hensel, Gutachten, a. a. O. S. 118.

lungsschlüssel in die Erscheinung tritt, abgebaut und vereinheitlicht werden muß. Bei der Vereinheitlichung aber empfiehlt sich vornehmlich die Verwendung des die relative steuerliche Leistungsfähigkeit berücksichtigenden Merkmals der „umgekehrten Steuerkraft", das gegebenenfalls auch durch andere objektive Merkmale ergänzt werden kann.

Als Ergänzung eines dem Umfang nach eingeschränkten allgemeinen finanziellen Lastenausgleichs müßten organisatorische Lastenausgleichsmaßnahmen, vielleicht verhältnismäßig mehr als gegenwärtig, zur Verwendung gelangen.

Dabei ergeben sich im Hinblick auf die kommunale Selbstverwaltung grundsätzliche Bedenken. Die Uebernahme der aus einer Aufgabenerfüllung entstehenden Lasten auf den höheren Verband bedeutet eine Gefährdung der Selbstverwaltung und ist mit ihren Prinzipien nicht gut vereinbar. Indessen wird dieser (theoretische) Einwand (praktisch) hinreichend durch die doppelte Anomalie widerlegt, die im System der gegenwärtigen Aufgabenabgrenzung zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, sonderlich im Hinblick auf die kommunalen Aufgaben, insofern besteht, als der kommunalen Selbstverwaltung weitgehende nach Umfang und Maß bestimmte Aufgaben und Lasten zugeteilt wurden, für deren genügende Deckung der auftragende Oberverband nicht zugleich sorgte. Aus diesem Grunde wird man auch den Kommunen, wenn sie organisatorische Lastenausgleichsmaßnahmen zugleich mit der unter Berufung auf die finanzielle Selbstverwaltung geforderten Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes begehren, kaum eine finanzpolitische Inkonsequenz vorwerfen dürfen. Aber es erscheint aus ökonomischen Gesichtspunkten unzweckmäßig zu sein, wenn der höhere Verband weitgehend oder vollständig die Lasten übernimmt, die aus Aufgaben entstehen, deren Besorgung den Gemeinden obliegt. Hier tritt wiederum der prinzipielle Gedanke der Selbstverantwortung und Sparsamkeit in der Ueberlegung hervor, daß das Eigeninteresse an möglichst sparsamer Aufgabenerfüllung am ehesten dann gewahrt ist, wenn aus eigener Tätigkeit entstehende Lasten nicht Dritten zufallen. Dieses Argument, das letztlich in die Kontroverse Zuschlagsrecht oder Ueberweisungssystem einmündet, ist auch gegen jede Form eines allgemeinen finanziellen Lastenausgleichs zu erheben.

Der vornehmlich durch Steuereinnahmen zu deckende Zuschußbedarf der Kommunen ist gattungsmäßig in den einzelnen Gemeindegrößenklassen recht verschieden. Es ist nicht uninteressant, die Bewegungen des Zuschußbedarfes der einzelnen Verwaltungszweige in den verschiedenen Größenklassen zu verfolgen[35]) und dabei zu sehen, wie bei-

[35]) Spohr, a. a. O. S. 311 ff.; desgl. von Leyden, a. a. O., besonders die dort angegebenen Tabellen.

spielsweise der Zuschußbedarf für Wohlfahrtspflege und Gesundheitswesen mit zunehmender Bevölkerung relativ erheblich ansteigt, während die Ausgaben für das Schulwesen umgekehrt mit zunehmender Bevölkerung absinken und die Polizeikosten von den kleineren Gemeinden an langsam ansteigen bis zu den Städten von mittlerer Größe und alsdann wieder abfallen[36]). Die Gegenläufigkeit des in den einzelnen Verwaltungszweigen auf den Kopf der Bevölkerung entfallenden Zuschußbedarfes gleicht sich aber in Bezug auf den Gesamtzuschußbedarf nicht aus. Dieser steigt vielmehr pro Kopf der Bevölkerung von der untersten Gemeindegrößenklasse in ziemlich regelmäßiger Relation bis auf das etwa Sechsfache in der obersten Größenklasse. Diese relative Unterschiedlichkeit des Bedarfes aber wird bei der Deckung durch Steuereinnahmen in etwa durch eine relative Verschiedenheit der Steuerkraft ausgeglichen, die, während sie bei den einzelnen Steuerarten in den verschiedenen Gemeindegrößenklassen unterschiedlich zum Ausdruck kommt, bei Zusammenfassung der gemeindlichen Steuereinnahmen mit wachsender Bevölkerung so sehr ansteigt, daß das Steueraufkommen in der obersten Gemeindegrößenklasse durchweg das Mehrfache des Aufkommens in den Landgemeinden ausmacht.

Soweit es sich um relativ konstante Ausgaben handelt (Polizeikosten, Schullasten, Kosten der allgemeinen Verwaltung), wird ein Mißverhältnis zwischen Steuerbedarf und Steuerkraft durch einen allgemeinen finanziellen Lastenausgleich mitberücksichtigt werden können; d. h. neben dem objektiven Merkmal der „umgekehrten Steuerkraft" könnte eine Veredelung der Bevölkerungszahl mitbestimmend sein bei der Steuerverteilung. Das ganze System des Finanz- und Lastenausgleichs aber wird empfindlich gestört, sobald in einem Verwaltungszweig die natürliche Dynamik der Ausgabengestaltung eine anormale Veränderung erfährt. Das Beispiel der Wohlfahrtserwerbslosen spricht in jüngster Zeit eine deutliche Sprache. Es erübrigt sich, an dieser Stelle auf Einzelheiten dieses Gegenwartsproblems einzugehen, aber es ist doch unverkennbar, daß die den Gemeinden durch die Erwerbslosenfürsorge verursachten finanziellen Schwierigkeiten das ganze System des gegenwärtigen Finanzausgleichs ins Wanken gebracht haben.

Die Notwendigkeit eines allgemeinen organisatorischen Lastenausgleichs ist indessen nicht allein von der relativen Konstanz der in Betracht kommenden Lasten abhängig. Aus grundsätzlichen Erwägungen sollte man beim Ausbau eines neuen Lastenausgleichs auch den Cha-

---

[36]) Hierbei muß natürlich berücksichtigt werden, daß die kleineren und mittleren Gemeinden ihre Polizeikosten vornehmlich selbst tragen, während in den Städten der obersten Größenklassen eine staatliche Polizei vorhanden ist, zu der die Gemeinden nur ein Drittel beitragen.

rakter der einzubeziehenden **Ausgaben** berücksichtigen. Diese Tatsache ist im System des gegenwärtigen Lastenausgleichs insofern beachtet, als nur Lastenkomplexe von allgemein-staatlicher Bedeutung in den Ausgleich einbezogen wurden (Schullasten, Polizeikosten). Gleichwohl aber wäre die Frage zu untersuchen, ob nicht auch andere Lasten aus finanzpolitischen Erwägungen weit eher in den organisatorischen Lastenausgleich mit einzubeziehen sind. Das gesamte Gebiet der Wohlfahrtspflege fällt zwar grundsätzlich in den Bereich kommunaler Betätigung und war von jeher das ureigenste Gebiet der Selbstverwaltung. Indessen ist schon die allgemeine reichsrechtliche Regelung auf dem Gebiete des Wohlfahrtswesens Ausdruck dafür, daß die hier in Betracht kommenden Aufgaben aus sozialökonomischen und politischen Erwägungen Aufgaben von allgemein-staatlicher Bedeutung geworden sind, deren spezielle Eingliederung in das System des Lastenausgleichs nicht eben nur aus besonderen finanzpolitischen Zweckmäßigkeitserwägungen heraus gefordert werden kann. Unter diesem Gesichtspunkt ergibt sich zusammenfassend die Forderung, auch den organisatorischen Lastenausgleich einer Revision zu unterziehen und ihn möglichst frei von Willkürlichkeiten organisch zu gestalten.

Der Lastenausgleich ist im gegenwärtigen System des Finanzausgleichs vornehmlich generalisierend wirksam. Das trifft sowohl im Hinblick auf den organisatorischen Lastenausgleich als auch für den finanziellen zu, der sowohl dann, wenn er allgemeiner Natur ist, als auch in den Fällen, in denen ihm eine Zweckbestimmung zugrunde liegt, generalisierend geartet ist. Individuelle Dotationen und spezielle Subventionen gelten gegenwärtig allgemein als verpönt, was freilich nicht ausschließt, daß sie vielerorts begehrt werden, und in gleicher Weise hat man auch gegen einen individuell gearteten organisatorischen Lastenausgleich grundsätzliche Bedenken. Das mit der Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes wieder zur Geltung gelangende „Prinzip der Individualisierung" führt zwar auch grundsätzlich zur Verneinung eines **individuellen Ausgleichs**; ob dieser aber praktisch zu entbehren ist, erscheint angesichts der Notlage kleiner und kleinster ländlicher Kommunen, in denen öfters jegliche Einkommensteuerkraft fehlt, mit Recht fraglich.

In diesem Zusammenhang sei zum Schluß ein Gesichtspunkt herausgestellt, den man heute trotz grundsätzlicher Abneigung gegen individuelle Ausgleichungsmaßnahmen — eine Abneigung übrigens, die vornehmlich wohl einer doktrinären Verneinung jeglicher Ungleichheit (= Ungerechtigkeit!) entspringen dürfte — nur selten beachtet. Es ist die Frage, ob nicht im Interesse einer gesunden Selbstverwaltung und einer ökonomischen öffentlichen Verwaltungsorganisation ein Finanz- und Lastenausgleich erwünscht ist, in dem jede Kommune nur auf ein

Minimum von lastenausgleichender Hilfe rechnen darf. Damit ist die Frage der Wiedereinführung des Zuschlagsrechtes und der Neuordnung des Lastenausgleichs zu dem übergeordneten Problem des Finanzausgleichs und darüber hinaus der Verwaltungsreorganisation in Beziehung gebracht. Durch die geschehenen Eingemeindungen hat man finanzpolitische Schwierigkeiten mancherorts zum besten einer größeren Gemeinschaft abzumildern versucht. Es wäre politisch erwünscht, wenn die Wiedereinführung eines unbegrenzten Zuschlagsrechtes zur Einkommensteuer kraft des dieser finanzpolitischen Regelung innewohnenden individuellen Prinzips dazu beitrüge, daß kranke und lebensunfähige Gebilde verschwinden und daß in einem freien Wettbewerb sich das Gesunde und Lebensfähige durchsetzt. Dann würden rückwirkend auch mit der Zeit eine Fülle von komplizierten Bestimmungen eines Lastenausgleichs überflüssig werden.

9. Das Zuschlagsrecht und die Einkommenbesteuerung der Länder.

a)

Die mit der Wiedereinführung des kommunalen Einkommensteuerzuschlagsrechtes verbundenen Probleme des Finanzausgleichs können im Rahmen dieser Arbeit nicht erschöpfend dargestellt werden, denn es gibt kaum einen Fragenkomplex dieses umfangreichen Gebietes, der nicht irgendwie mit dem wiedereinzuführenden Zuschlagsrecht in Zusammenhang gebracht werden könnte. Eine Reihe von Teilproblemen des Finanzausgleichs sind in den vorhergehenden Kapiteln angeschnitten worden. Unerläßlich erscheint es aber doch, in kurzen Zügen auf die Beziehung einzugehen, die zwischen den kommunalen Einkommensteuerzuschlägen und dem System der Einkommenbesteuerung durch die Länder besteht.

Das Reichsgesetz vom August 1925, auf das man sich bezüglich der Forderung auf baldige Gewährung des Zuschlagsrechtes beruft, spricht von „Anteilen an der Einkommensteuer und der Körperschaftssteuer", zu deren Erhebung in gleicher Weise Länder und Gemeinden nach Maßgabe eines besonderen Reichsgesetzes befugt sein sollen. Es ist vorgesehen, daß das Reich einen bestimmten prozentualen Anteil der Einkommen- und Körperschaftssteuer erhält und daß die Länder und Gemeinden ihrerseits eine selbständige Festsetzung ihrer Anteile vornehmen.

Die Realisierung dieses Vorhabens bedeutet Hemmnisse für eine freie Handhabung des gemeindlichen Zuschlagsrechtes.

Der gemeindliche Bewegungsspielraum für die Erhebung selbständiger Anteile ist einerseits von der Höhe des prozentualen Reichsanteils und davon abhängig, ob letzterer eine konstante oder variable Größe darstellt; denn mit zunehmender Höhe des Reichsanteiles verringert sich der Spielraum für die gemeindliche Zuschlagsbesteuerung.

Zum anderen aber wird die gemeindliche Einkommenbesteuerung durch selbständige Anteilerhebung in besonders starkem Maße durch ein auch den Ländern eingeräumtes gleiches Recht beeinträchtigt, und es ist damit zu rechnen, daß der gemeindliche Bewegungsspielraum weit mehr noch als infolge eines hohen (konstanten) oder variablen Reichsanteiles durch das Recht der Länder zu selbständiger Anteilerhebung verengt wird.

Darüber hinaus aber erscheint es nahezu unmöglich zu sein, die Gestaltung der gemeindlichen Anteilerhebung — speziell im Hinblick auf die Relationierung der Zuschläge zu den verschiedenen Kommunalsteuern und die Besteuerung des Existenzminimums, deren Einführung vorgesehen ist — dann reichsrechtlich zu regeln, wenn den Ländern ein Recht zur selbständigen Anteilerhebung zusteht. Schwierigkeiten würden sich in dieser Hinsicht schon für den Fall ergeben, daß den einzelnen Ländern in Anlehnung an ihre gegenwärtige effektive prozentuale Beteiligung an den Ueberweisungen des Reiches aus dem Einkommensteueraufkommen[1]) nur reichsgesetzlich festgelegte Anteilprozente zugebilligt würden. Würde ein solches Kompromiß zustande kommen, so wäre die Notwendigkeit gegeben, im Rahmen der reichsgesetzlichen Vorschriften über die Ausgestaltung der gemeindlichen Einkommen-Zuschlagsbesteuerung die verschieden hohen Landesbeteiligungen besonders zu berücksichtigen. Es mag hierbei darauf hingewiesen sein, daß die Reichsgesetzgebung der jüngsten Zeit mancherlei Versuche von „beziehungsweise“ und „bedingungsweise“ eintretenden Regelungen enthält, denen entsprechende Verhältnisse zugrunde liegen[2]).

---

[1]) Die Länder erhalten gegenwärtig drei Viertel des Aufkommens der Reichseinkommensteuer. Sie sind verpflichtet, an ihrem Anteil ihre Gemeinden zu beteiligen. Die prozentuale Beteiligung der Gemeinden am Anteil ihres Landes, und damit die effektive Beteiligung des Landes an seinem eigenen Ueberweisungsanteil, ist aber in den einzelnen Ländern verschieden.

[2]) Vergl. beispielsweise die Bestimmungen über die Berechtigung und Verpflichtung der Gemeinden zur Erhebung der Bürgersteuer gemäß I. Teil, Kap. I Art. 1, §§ 6 u. 7 der Notverordnung vom 1. 12. 1930. R.G.Bl. Teil I, S. 517 ff.

b)

Es ist auch der Vorschlag gemacht worden, allen **Ländern** eine **feste Anteilquote** bezw. eine einheitliche „Durchschnittsquote"[3]) zuzuweisen. Dieser Vorschlag bedeutet allerdings eine durchaus gangbare Lösung des Problems der kommunalen Einkommensteuerzuschlagsbesteuerung, aber er ist auf der Grundlage des gegenwärtigen Reich, Länder und Gemeinden umfassenden Finanzausgleichs nicht gut möglich. Die Beteiligung an dem auf sie entfallenden Anteil am Reichseinkommen- und Körperschaftssteueraufkommen ist in den einzelnen Ländern recht verschieden. Mit der Beseitigung dieser Unterschiedlichkeit, die jeweils im System der staatlichen Finanzausgleichsgesetzgebung verankert ist, würde mit großer Wahrscheinlichkeit eine Mehrzahl staatlicher Finanzausgleichssysteme ins Wanken geraten. Es ist aber die Frage aufzuwerfen, ob die Entwicklung nicht zwangsläufig dahin treibt, daß die Unterschiedlichkeiten der staatlichen Finanzausgleichsysteme mehr und mehr verschwinden. Offensichtlich ist die Tendenz zur Vereinheitlichung des Besteuerungswesens auf der Grundlage einer weitgehenden Gesetzgebungs- und Finanzverwaltungshoheit des Reichs. In dem Maße, in dem sich dieser Prozeß der Vereinheitlichung auf dem Steuergebiete vollzieht, wird er auch im Bereiche der Aufgabenverteilung notwendig werden. Ist aber auch erst die Aufgabenverteilung zwischen Ländern und Gemeinden auf der Grundlage reichsgesetzlicher Vorschriften einheitlich geregelt, dann steht der Zuteilung fester Anteilquoten der Einkommensteuer an die Länder nichts mehr entgegen.

c)

Es erhebt sich dann schließlich nur noch die Frage, ob es nötig ist, daß an der Einkommensteuer außer den Gemeinden, für die die Zuschläge als beweglicher Einnahmefaktor von überragender Bedeutung sind, das Reich **und** auch die Länder partizipieren müssen. Für die kommunale Zuschlagsbesteuerung ist diese Frage unter den gegebenen Voraussetzungen im Hinblick auf das Quantum der Anteile, das beide vorweg nehmen, erheblich. Finanzpolitisch bedeutungsvoll wird die Angelegenheit dann, wenn beurteilt werden soll, wer auf die Anteilerhebung am ehesten verzichte. Man machte früher — vor der Revision des Dawesplanes — für die Erhebung eines „erheblichen" Reichsanteiles außenpolitische Gesichtspunkte geltend und man beruft sich in innerpolitischer Hinsicht gelegentlich darauf, daß das Interesse des Reiches an der ihm obliegenden Einkommensteuerverwaltung dann beeinträchtigt werde, wenn es nicht selbst in besonderem Maße am Aufkommen beteiligt werde. Es will scheinen, als ob auch dieser Gesichts-

---

[3]) Haekel, a. a. O. S. 34.

punkt wenig erheblich sei. Das Reich hat übrigens, wenn es die Erträgnisse der Einkommensteuer Ländern und Gemeinden überläßt, im Gegensatz zur Vorkriegszeit im Falle eigener Not und dringenden Bedarfes jederzeit die Möglichkeit des sofortigen Rückgriffes auf die Steuer, und es geht deshalb kein finanzpolitisches Risiko ein, wenn es im Falle der Möglichkeit des Verzichtes auf eine Beteiligung am Einkommensteueraufkommen auch wirklich den Verzicht leistet und diese Steuer den Ländern und Gemeinden überläßt.

Dabei ist allerdings noch zu ergänzen, daß, wenn man nur den Ländern und Gemeinden eine anteilmäßige Beteiligung an der Einkommensteuer einräumt, der interterritoriale finanzielle Lastenausgleich, der gegenwärtig auf der Grundlage des vielumstrittenen § 35 des Finanzausgleichsgesetzes gegeben ist, in Wegfall kommt[4]). Für ihn müßte ein Ersatz geschaffen werden.

---

[4]) Der Lastenausgleich des § 35 des Finanzausgleichsgesetzes ist bereits durch die Notverordnung vom 1. Dezbr. 1930 erheblich eingeengt worden. Vergl. V. Teil Art. 3 Ziffer 9 der Notverordnung vom 1. Dezbr. 1930. R.G.Bl. Teil I, S. 517 ff.

10. Einkommensteuerzuschlagsrecht und Bürgersteuer.

a)

Die Frage der Wiedereinführung des Einkommensteuerzuschlagsrechtes ist gegenwärtig verworrener denn je. Ein kurzer Ueberblick mag die Daten der Entwicklung geben:

Im Entwurf des Gesetzes über Aenderungen des Finanzausgleiches vom Jahre 1925 war die Einräumung des Zuschlagsrechtes zur Einkommen- und Körperschaftssteuer an Länder und Gemeinden erstmalig vorgesehen. Das am 10. August 1925 zustandegekommene Abänderungsgesetz aber beschränkte sich darauf, eine Befugnis der Länder und Gemeinden, „selbständig Anteile an der Einkommen- und Körperschaftssteuer festzusetzen", für den 1. April 1927 in Aussicht zu nehmen. Der Termin wurde später bis zum 1. April 1929 verschoben, ohne daß jedoch bis heute eine weitere Hinausschiebung oder die formelle Aufhebung der Bestimmung erfolgt wäre.

Das unterm 30. September 1930 herausgegebene Finanzprogramm der Regierung kündigte in seinem den Finanzausgleich behandelnden Kapitel an, daß der endgültige Finanzausgleich am

1. April 1932 in Kraft treten solle. Es heißt dort weiter: „Die selbständige Verantwortung der Gemeinden für ihre Ausgabenwirtschaft soll weiter gesteigert werden. In Zukunft erhält das Reich nur für sich und die Länder eine bestimmte, angemessen gesenkte Einkommensteuer. Die Gemeinden bekommen das freie Zuschlagsrecht. Um aber eine Ueberspannung der Einkommensteuer zu verhindern, wird die Einkommensteuer nicht nur mit den Realsteuern in bestimmtem Verhältnis verknüpft, sondern auch die Ueberschreitung eines bestimmten Zuschlagssatzes davon abhängig gemacht werden, daß die Gemeinden zuvor jeweils eine allgemeine Belastung aller Bürger nach Maßgabe eines Reichsgesetzes beschließen"[1].

Die Notverordnung vom 1. Dezember 1930, die das Programm der Regierung zum Gesetz zu erheben bestimmt war, enthält Grundsätze für den mit Wirkung ab 1. April 1932 geltenden endgültigen Finanzausgleich. Es ist sowohl die Erhebung einer Gemeindebürgersteuer als auch die gemeindliche „Befugnis, Zuschläge zu einer nach dem Einkommen gestaffelten Steuer zu erheben" vorgesehen. Daneben ist eine „gleichzeitige, entsprechende Senkung des Tarifes des Einkommensteuergesetzes", eine Relation zwischen den Zuschlägen zu der „nach dem Einkommen gestaffelten Steuer" und den Realsteuerzuschlägen und die obligatorische Einführung der Bürgersteuer für den Fall des Ueberschreitens bestimmter Sätze für die Realsteuern und bestimmter Zuschläge für die nach dem Einkommen gestaffelte Steuer angekündigt.

Diese Bestimmungen der Notverordnung sind nicht absolut klar und eindeutig. Man weiß nicht recht, was unter „einer nach dem Einkommen gestaffelten Steuer" zu verstehen ist. In Anlehnung an das Finanzprogramm der Regierung erscheint die Mutmaßung gerechtfertigt, daß es sich um die „angemessen gesenkte Einkommensteuer" handelt, wiewohl es immerhin fragwürdig sein dürfte, warum dann nicht auch von einem Zuschlagsrecht zur „Einkommensteuer" die Rede ist, zumal doch auch anschließend die Senkung des Tarifs des „Einkommensteuergesetzes" verheißen ist.

b)

Man ist geneigt, aus der vorstehenden Darlegung die Folgerung zu ziehen, daß die Frage der Einkommenbesteuerung im Rahmen eines endgültigen Finanzausgleichs noch ebensowenig geklärt ist wie die Frage des kommunalen Zuschlagsrechtes zur Einkommensteuer. Das greifbare Ergebnis der Notverordnungen des Jahres 1930 aber ist für die Gemeinden die Einführung der Bürgersteuer.

---

[1]) Vergl. u. a. Frankf. Ztg., Reichsausg. vom 1. Okt. 1930, Nr. 729/31.

Ueber die Notwendigkeit der Einführung einer sog. Bürgersteuer ist seit einigen Jahren schon gestritten worden. Die Bezeichnung „Bürgersteuer" stand anfangs zurück hinter einer „Verwaltungskostenabgabe" (bezw. „Verwaltungskostenbeitrag") oder gar einer „Kopfsteuer". Ohne eine ausdrückliche Benennung der zu schaffenden Abgabe sprach Reichskanzler Müller in seiner großen Reichstagsrede vom Dezember 1929[2]) von dem „Einbau eines beweglichen Faktors in das Gemeindesteuersystem, durch den unter Berücksichtigung sozialer Notwendigkeiten alle Gemeindebürger zu den Lasten der Gemeinde herangezogen werden", als einem dringenden Gebot der Finanzreform, und er umriß den Zweck dieser Abgabe dahin, daß durch dieselbe „die Verantwortungsfreudigkeit in den Kommunen bei der Entscheidung über die Ausgaben gehoben und so der Gedanke der Selbstverwaltung gestärkt werden" solle.

In den finanzpolitischen Erörterungen über die einzuführende Abgabe war von Anbeginn der Gesichtspunkt ihrer finanziellen Berechtigung gegenüber den Erwägungen zurückgetreten, die ihr vornehmlich eine „ethische Bedeutung" zuerkennen wollten[3]). Der prinzipielle Gesichtspunkt der Wechselbeziehung zwischen gleichen Rechten und gleichen Pflichten der Staats- und Gemeindebürger im allgemeinen und der des persönlichen Zusammenhanges zwischen Ausgabenbewilligung und Ausgabendeckung im besonderen wurden vornehmlich herausgestellt. Im Hinblick auf die finanzpolitische Funktion dieser Abgabe wurde deshalb darauf hingewiesen, daß einem selbst mit mäßigem Satze ausgestatteten Verwaltungskostenbeitrag eine hervorragende erzieherische Bedeutung innewohne, daß ein solcher von allen Gemeindebürgern zu zahlender Beitrag einen Zwang zur Sparsamkeit bewirke, der der gemeindlichen Steuerwirtschaft mittelbar zugute komme. Jene Gesichtspunkte, auf die in dem die Besteuerung des Existenzminimums behandelnden Abschnitt schon hingewiesen wurde, rechtfertigten nicht nur die Einführung der Abgabe schlechthin, sondern speziell deren kopfsteuerartige Ausgestaltung, gegen die zwar von bestimmter Seite her heftig Sturm gelaufen wurde.

Die Bürgersteuer der Notverordnung vom 16. Juli 1930 trägt in weitestem Maße den Charakter einer generellen Kopfsteuer. Es ist vorgeschrieben, daß die Steuer grundsätzlich von allen über 20 Jahre alten Gemeindebürgern erhoben wird; ausgenommen sind nur die, die Krisenunterstützung empfangen und laufend öffentliche Fürsorge genießen. Die einheitliche Steuer, die in den Ländern minde-

---

[2]) Deutscher Reichstag- 114. Sitzung S. 3539; vergl. auch Most, Zur Finanz- und Steuerreform. a. a. O. S. 53/54.

[3]) Most, Zur Finanz- und Steuerreform. a. a. O. S. 55 ff.

stens 6,— RM. betragen muß, ermäßigt sich auf die Hälfte für Personen, die einkommensteuerfrei sind und für die Ehefrau, sofern die Ehegatten nicht dauernd voneinander getrennt leben; davon abgesehen gibt es keine Staffelung der Steuer.

Das Schicksal der Notverordnung ist bekannt. Der Reichstag verlangte am 18. Juli 1930, daß die Notverordnung vom 16. Juli außer Kraft gesetzt werde und der Reichspräsident verordnete nächst der Auflösung des Reichstages am gleichen Tage ihre Aufhebung. Die Verordnung scheiterte an dem kopfsteuerartigen Charakter der Bürgersteuer, der sie, mochten noch so schwerwiegende Argumente zur Rechtfertigung angeführt werden und tatsächlich vorhanden sein, der Mehrheit des Parlamentes als ungerecht erscheinen ließ.

Die erstmalig verordnete Bürgersteuer entsprach auch nicht den finanzpolitischen Erfordernissen, die vordem der Reichskanzler Müller zum Ausdruck gebracht hatte, als er auf die Notwendigkeit eines „beweglichen Einnahmefaktors" hinwies. Denn die gegenwärtige finanzielle Lage der Kommunen bedingt grundsätzlich zweierlei: die Schaffung einer beweglichen Einnahme, die ein tatsächliches Bedarfsdeckungsmittel repräsentiert und die Ausgestaltung einer solchen Abgabe nach dem Gesichtspunkt einer verantwortungsvollen Selbstverwaltung. Die rohe, kopfsteuerartige Verwaltungskostenabgabe vermag diesen Erfordernissen nicht zu entsprechen. Sollen nämlich grundsätzlich alle Aktivwahlberechtigten von der Abgabe betroffen werden, so muß sie verhältnismäßig niedrig sein und sie kann zufolgedessen notwendigerweise weder hinreichend beweglich noch ertragreich sein. Außerdem wird die Einführung einer kopfsteuerartigen Abgabe, wie das Schicksal der ersten Bürgersteuer beweist, immer auf unüberwindbare, sozialpsychologisch bedingte Schwierigkeiten stoßen.

Die Notverordnung vom 26. Juli 1930 schuf denn anstelle der „Kopfsteuer" eine nach dem Einkommen gestaffelte Bürgersteuer in Höhe von mindestens 6,— RM. bei einem Jahreseinkommen bis 8000,— RM., die bis 1000,— RM. bei einem Jahreseinkommen von mehr als 500 000,— RM. anstieg. Sie brachte zwar nicht die Beweglichkeit des neuen Einnahmefaktors, sondern verpflichtete die Gemeinden nur, im Falle der Ueberschreitung landesdurchschnittlicher Steuersätze für die Grund- und Gewerbesteuern neben dem Landessatz der Bürgersteuer auch noch einen Zuschlag (höchstens 100 Prozent) zu erheben.

Die Notverordnung vom 1. Dezember 1930 ging auf dem beschrittenen Wege noch weiter. Der gestaffelte Tarif wurde weiter auseinandergezogen; der niedrigste Landessatz von 6,— RM. gilt bei jährlichem Einkommen von 4500,— RM., er steigt bis auf 2000,— RM.

Der Kreis der von der Abgabe Betroffenen erstreckt sich nur auf solche Personen, die über 20 Jahre alt sind und „selbständig auf eigene Rechnung leben". Außer den Krisen- und Wohlfahrtsunterstützten sind nun auch diejenigen von der Abgabe befreit, die am Fälligkeitstag Arbeitslosenunterstützung beziehen, die Renten aus der reichsgesetzlichen Sozialversicherung oder eine Zusatzrente auf Grund des Reichsversorgungsgesetzes erhalten. Die Beweglichkeit der Abgabe ist fernerhin durch eine den Gemeinden eingeräumte Zuschlagsmöglichkeit gewährleistet. Der für alle Steuerpflichtigen der Gemeinde einheitlich erhobene Zuschlag muß auf volle 50 Prozent oder ein Vielfaches des Landessatzes lauten; Zuschläge von 150 Prozent aufwärts bedürfen der Genehmigung der zuständigen Landesbehörde.

c)

Mit der Notverordnung vom 1. Dezember 1930 wird eine Entwicklung abgeschlossen, deren Tendenzen klar erkennbar sind. Aus einer kopfsteuerartigen Bürgersteuer wird eine nach der Höhe des Einkommens gestaffelte Abgabe, aus der auf einen festen Betrag fixierten Abgabe wird ein innerhalb bestimmter Grenzen beweglicher Einnahmefaktor.

Die Bürgersteuer ist zu jung, als daß es möglich wäre, ein abschließendes Wertungsurteil über sie zu fällen. Zudem hat sich die finanzpolitische Situation der Gemeinden im Laufe des letzten Jahres derart verschoben und verschlechtert, daß es schlechterdings unmöglich sein dürfte, sich einen klaren Ueberblick zu verschaffen.

Die Bürgersteuer erfüllt fraglos einen allgemeinen staatspolitischen Zweck, indem sie auf möglichst breiter Grundlage die Gemeindebürger verpflichtet, zu den öffentlichen Lasten beizusteuern. Es fragt sich aber, ob die Verpflichtung zur Zahlung der Abgabe dazu beiträgt, den finanzpolitischen Zweck zu realisieren, ob sie das Verantwortungsbewußtsein der Gemeindebürger für die Finanz- und Steuergebarung ihrer Gemeinde weckt und einen unbedingten Drang und Zwang zur Sparsamkeit bewirkt. Diese Frage läßt sich heute noch nicht beantworten. Indessen dürfte jede Begrenzung und weitere Beschränkung des Kreises der Pflichtigen mit einer Beeinträchtigung der finanzpolitischen Wirkung der Abgabe verbunden sein. Ob die technische Organisation der Steuererhebung den finanzpolitischen Notwendigkeiten gerecht wird, muß bezweifelt werden. Es wurde oben schon darauf hingewiesen, daß das Lohnabzugsverfahren im Hinblick auf den hier erörterten Zweck ungeeignet sei. Es ist zu bedauern, daß man bei der Bürgersteuer darauf verzichtet hat, „stärker das Moment

des Uebersendens eines besonderen Steuerzettels in den Vordergrund"[4]) zu stellen. Der steuerwirtschaftliche Zweck endlich wird mit der Einführung der Bürgersteuer nur unvollkommen erreicht.

Es scheint indessen, als ob die Bürgersteuer in ihrer gegenwärtigen Ausgestaltung von dem kommunalen Einkommensteuerzuschlagsrecht weniger weit entfernt sei als von der rohen und starren „Verwaltungskostenabgabe", aus der sie sich entwickelte.

---

[4]) Popitz, Der Finanzausgleich und seine Bedeutung ... a. a. O. S. 35. — Desgl. oben Abschn. 2, S. 15 f.

Schriftenverzeichnis.

1. Andreae, Wilh., Die Zukunft der kommunalen Besteuerung. Festgabe für Georg von Schanz. 2. Bd. Tübingen 1928. S. 350 ff.

2. von Batocki-Bledau, Gegen die Ueberspannung der Kommunalabgaben. Königsberg 1912.

3. Becker, Enno, Gewerbesteuer und Finanzausgleich. (Gutachten) in Gewerbesteuer und Finanzausgleich, Leitsätze der Spitzenverbände der Wirtschaft und Gutachten der Herren Dr. h. c. Enno Becker und Dr. A. Hensel. Berlin 1925. Selbstverlag der Spitzenverbände.

4. — Die Reichsrahmenregelung der Realsteuern und der Entwurf eines Steuervereinheitlichungsgesetzes. Vortrag. Berlin 1927.

5. Biermer, Magnus, Neue Steuerformen in Staat und Gemeinde. Sammlung nationalökonomischer Aufsätze und Vorträge. 1. Bd. (Heft 3). Gießen 1905. S. 95 ff.

6. Birnbaum, Bruno, Die gemeindlichen Steuersysteme in Deutschland. Berlin 1914.

7. Bleicher, H., Kommunale Finanzwirtschaftslehre. Handbuch der Finanzwissenschaft. 2. Bd. Tübingen 1927. S. 370 ff.

8. Bräuer, Karl, Ertragssteuern. Handbuch der Finanzwissenschaft. 2. Bd. Tübingen 1927. S. 1 ff.

9. Bucerius, Neue Ziele der städtischen Finanzwirtschaft. in Luther-Mitzlaff-Stein: Die Zukunftsaufgaben der deutschen Städte. Berlin-Friedenau 1920. S. 167 ff.

10. Bühler, Ottmar, Die englische Einkommensteuer. Berlin 1925.

11. Burckhardt, F., Zur Theorie des Finanzausgleichs. Zeitschrift für die ges. Staatswissenschaft. Bd. 84 (1930). S. 347 ff.

12. Bychelberg, Horst, Der Finanzausgleich und seine Bedeutung für die Finanzlage des Reichs, der Länder und Gemeinden. Vierteljahrshefte für Steuer- und Finanzrecht. Jahrg. 1931, II., S. 336 ff.

13. Constantin, Zur Reformation der Selbstverwaltung. Zeitschr. f. Kommunalwirtschaft. 17 J. 1927, Nr. 1, S. 7 ff.

14. Dericum, Wilh., Die Steuerautonomie der Gemeinden. Diss. Viersen, 1926.

15. Die deutsche Finanzwirtschaft vor und nach dem Kriege nach den Hauptergebnissen der Reichsfinanzstatistik. Nr. 14 der Einzelschriften zur Statistik des Deutschen Reiches. Berlin 1930.

16. Drews, Bill, Probleme der Verwaltungsreform. in Recht und Staat im Neuen Deutschland. Berlin 1929. 2. Bd., S. 19 ff.

17. Elsas, Selbstverantwortung oder Zwang? Der deutsche Volkswirt. 5. J., 1930/31, Nr. 18 vom 30. 1. 31, S. 575, und Nr. 19 vom 6. 2. 31, S. 604.

18. Entwurf eines Landessteuergesetzes (nebst Begründung). Nationalversammlung 1919, Drucks. Nr. 1623.

19. Entwurf eines Landessteuergesetzes. Fassung der Vorlage an den Reichstag vom November 1922. Reichstag I. Wahlper., 1920/22, Drucks. 5263.

20. Entwurf eines Gesetzes über Aenderungen des Finanzausgleichs zwischen Reich, Ländern und Gemeinden vom 23. 4. 25 nebst Begründung. Reichstag III. Wahlper. 1924/25, Drucks. 802.

21. Entwurf eines Steuervereinheitlichungsgesetzes. Reichstag IV. Wahlper. 1928, Drucks. 568.

22. v. Eynern, Zur Reform der preußischen Selbstverwaltung. Zeitschr. f. d. ges. Staatswissensch. 82. Bd. 1927, Heft 1, S. 1 ff.

23. Falck, Ernst, Das Problem der kommunalen Zuschlagsbesteuerung mit besonderer Rücksicht auf die kommunale Betriebs- und Anleihepolitik. Heft 32 der Vereinsschriften des Vereins für Kommunalwirtschaft und Kommunalpoliitk E. V. Berlin-Friedenau 1929.

24. Gemeindefinanzen. Bd. 126 der Schriften des Vereins für Sozialpolitik. Bd. 1 und 2, Berlin 1908.

25. Gerloff, Wilh., Matrikularbeiträge und direkte Reichssteuern. Volkswirtschaftliche Zeitfragen, Bd. 234/35, Berlin 1908.

26. — Die Finanz- und Zollpolitik des Deutschen Reiches nebst ihren Beziehungen zu den Landes- und Gemeindefinanzen von der Begründung des Norddeutschen Bundes bis zur Gegenwart. Jena 1913.

27. — Steuerwirtschaftslehre. Handbuch der Finanzwissenschaft. 1. Bd. Tübingen 1926, S. 479 ff.

28. — Zur Geschichte der Entwicklung der Personalbesteuerung. Zeitschr. f. d. ges. Staatswissensch. 82. Bd., 1927, Heft 2, S. 384 ff.

29. Gneist, Rudolf, Die preußische Finanzreform durch Regulierung der Gemeindesteuern. Berlin 1881.

30. Goldscheid, Staat, öffentlicher Haushalt und Gesellschaft. Wesen und Aufgabe der Finanzwissenschaft vom Standpunkt der Soziologie. Handbuch der Finanzwissenschaft. 1. Bd., Tübingen 1926, S. 146 ff.

31. Grau, Walter, Zum Finanzausgleich. Steuer und Wirtschaft. 5. J. 1926, Nr. 4, S. 497 ff.

32. Groß, Herbert, Umsatzsteuer oder Gewerbesteuer? Magazin der Wirtschaft. 5. J. 1926, Heft 47, S. 1763 ff.

33. Haekel, Kritisches und Nachdenkliches zum Zuschlagsrecht. Kommune und Wirtschaft. Sondergabe der Köln. Ztg., 1929, S. 33 ff.

34. Haußmann, Gewerbesteuern und Finanzausgleich. Steuer und Wirtschaft. 5. J. 1926, Heft 8, S. 10 ff (1169 ff.).

35. — Der Finanzausgleich als Wirtschaftsproblem. Bank-Archiv. 26. J. 1926/27, Nr. 3, S. 86 ff.

36. Hensel, Der Finanzausgleich im Bundesstaat in seiner staatsrechtlichen Bedeutung. Berlin 1922.

37. — Gewerbesteuer und Finanzausgleich. (Gutachten) in Gewerbesteuer und Finanzausgleich, Leitsätze der Spitzenverbände der Wirtschaft und Gutachten der Herren Dr. h. c. Enno Becker und Dr. A. Hensel. Berlin 1925. Selbstverlag der Spitzenverbände.

38. — Der Lastenausgleich. Vierteljahrshefte für Steuer- und Finanzrecht. Jahrg. 1929, III., S. 1 ff.

39. Herker, Gemeinde-Finanzen und Realsteuern, insbesondere das Anhörungsrecht der amtlichen Berufsvertretungen vor Fassung der gemeindlichen Realsteuerumlagebeschlüsse. Duisburg 1927.

40. Herkner, Die Neuordnung der deutschen Finanzwirtschaft. Bd. 156 der Schriften des Vereins für Sozialpolitik. München 1918.

41. — Steuernotwirtschaft, Steuerreform und Finanzausgleich. Kieler Vorträge Nr. 15. Jena 1926.

42. Kutzer, Theodor, Die öffentlich-rechtlichen Einnahmen der Gemeinden in Bayern. in Gemeindefinanzen, Bd. 126 der Schriften des Vereins für Sozialpolitik. Bd. 1. Leipzig 1908. S. 213 ff.

43. — Steuer- und Lastenverteilung zwischen Staat und Gemeinde in acht deutschen Ländern. Heft 33 der Vereinsschriften des Vereins für Kommunalwirtschaft und Kommunalpolitik E. V. Berlin-Friedenau 1929.

44. Lange, Die praktische Durchführbarkeit der Einkommensteuerzuschläge. Zeitschr. f. Kommunalwirtschaft. 15. J. 1925, Nr. 6, S. 188 ff., Nr. 7, S. 281 ff., Nr. 8, S. 325 ff.

45. von Leyden, V., Der künftige Finanz- und Lastenausgleich. Vortrag, gehalten am 17. Juni 1930 auf der Tagung des Reichsstädtebundes in Leipzig. Berlin 1930.

46. Lotz, Walther, Finanzwissenschaft. Tübingen 1917.

47. Lücker, Die Entwicklung und die Probleme des Gemeindeabgabewesens in den Städten und großen Landgemeinden der preußischen Industriebezirke. Bd. 127 der Schriften des Vereins für Sozialpolitik. Leipzig 1910.

48. Mann, Fritz Karl, Die Gerechtigkeit der Besteuerung. Festgabe für Georg von Schanz. 2. Bd., Tübingen 1928, S. 112 ff.

49. Markull, Wilh., Kommentar zum Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden (Finanzausgleichsgesetz, früher Landessteuergesetz) in der Fassung vom 23. Juni 1923. Berlin 1923.

50. Martini, Paul, Die Einkommensteuerzuschläge in den größeren preußischen Städten in ihrer Entwicklung seit der Miquel'schen Steuerreform. Berliner Diss., Berlin 1912.

51. Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, ihre Moral und ihre Technik. Tübingen 1925.

52. Most, Otto, Wirtschaft und Gemeinde. Kritisches und Tatsächliches zum Streit über die Gemeindefinanzpolitik. Heft 5 der Schriften der Volkswirtschaftlichen Vereinigung im rheinisch-westfälischen Industriebezirk. Jena 1926.

53. — Kommunalsteuern und Reichsfinanzreform. Eine kritische Betrachtung. Köln. Ztg. vom 17. 6. 1928.

54. — Zur Finanz- und Steuerreform. Jena 1930.

55. — Selbstverwaltungsgesetz und Reichsstädteordnung. Eine kritische Betrachtung. Sonderdruck aus Ruhr und Rhein, Heft 22 vom 30. Mai 1930. Essen 1930.

56. — Fehlentwicklungen in der Selbstverwaltung. Zeitschr. f. Kommunalwirtschaft. 20. J. 1930, Nr. 22, S. 1443 ff.

57. Müller, Adam, Elemente der Staatskunst. Berlin 1809.

58. Mulert, Kommunale Finanzfragen. Vortrag, Berlin 1926.

59. — Kommunalfinanzen und Reichssteuerreform. Heft 4 der Schriften der Vereinigung für staatswissenschaftliche Fortbildung. Berlin 1925.

60. — Selbstverwaltung und Gesetzgebung. Zeitschr. f. Kommunalwirtschaft. 17. J., 1927, Nr. 1, S. 1 ff.

61. — Kommunalsteuern und Finanzausgleich Handwörterbuch der Kommunalwissenschaft. Erg. Bd. II. 1927, S. 1487 ff.

62. Mulert, Reichsstädteordnung. Der Städtetag, 24. J., Nr. 4 vom 5. 4. 1930, S. 169 ff.

63. Nöll, F. und Freund, F., Das Kommunalabgabengesetz vom 14. Juli 1893 nebst Ausführungsanweisung vom 10. Mai 1894. 5. Aufl., Berlin 1905.

64. von Nostiz, Hans, Die Gemeindebesteuerung im Königreich Sachsen. in: Gemeindefinanzen, Bd. 126 der Schriften des Vereins für Sozialpolitik. Bd. 1, Leipzig 1908, S. 243 ff.

65. v. Pistorius, Der Finanzausgleich im Deutschen Reich mit besonderer Berücksichtigung des Zuschlagsrechtes der Länder und Gemeinden zur Einkommen- und Körperschaftssteuer. Deutsche Wirtschaftszeitung, 28. J. 1926, Nr. 35 vom 2. 9. 1926, S. 805; Nr. 36 vom 9. 9. 1926, S. 829.

66. Popitz, Johannes, Finanzausgleich. Handwörterbuch der Staatswissenschaften. Bd. III. 4. Aufl. 1925, S. 1016 ff.

67. — Der Finanzausgleich. Handbuch der Finanzwissenschaft. Bd. 2, Tübingen 1927, S. 370 ff.

68. — Reich, Länder und Gemeinden. Handwörterbuch der Kommunalwissenschaft. Erg. Bd. II, 1927, S. 1081 ff.

69. — Zentralismus und Selbstverwaltung. in: Volk und Reich der Deutschen. 2. Bd., Berlin 1929, S. 328 ff.

70. — Der Finanzausgleich und seine Bedeutung für die Finanzlage des Reichs, der Länder und Gemeinden. Berlin 1930.

71. Preuß, Hugo, Dezentralisation und Zentralisation. Handwörterbuch der Kommunalwissenschaften. Bd. 1, Jena 1924, S. 536 ff.

72. — Selbstverwaltung. Handwörterbuch der Kommunalwissenschaften. 3. Bd., Jena 1924, S. 768 ff.

73. Preußische Gesetzsammlung.

74. Reichsaufbau und Selbstverwaltung. Bericht über die Jahresversammlung des Deutschen Städtetages, Breslau 1928. Heft 4 der Schriftenreihe des Deutschen Städtetages. Berlin 1928.

75. Die Reichsergebnisse der Einkommensteuerveranlagung für 1926. Wirtschaft und Statistik. 9. J. 1929, Nr. 10, S. 422 ff.

76. Reichsgesetzblatt.

77. Reinhold, Peter, Die Finanzreform. Aufsätze im Berliner Tageblatt vom Oktober 1929, bes. die Einkommensteuer in Nr. 500 vom 23. 10. 1929.

78. Ritschl, Hans, Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung. Heft 11 der Bonner Staatswissenschaftlichen Untersuchungen. Bonn 1925.

79. Schanz, Zur Frage des Steuerprinzips bei den Gemeindesteuern. München 1918.

80. Schmitt, Walter, Zur Frage des Finanzausgleichs: Steuerüberweisung oder Zuschlagsrecht? Heidelberger Diss., 1927.

81. Scholz, Ernst, Das heutige Gemeindebesteuerungssystem in Preußen. Unter besonderer Berücksichtigung des Westens der Monarchie. in: Gemeindefinanzen, Bd. 126 der Schriften des Vereins für Sozialpolitik. Leipzig 1908, 1. Bd., S. 279 ff.

82. Schumpeter, Joseph, Das deutsche Finanzproblem. Schriftenreihe des deutschen Volkswirt. Heft 2, Berlin 1928.

83. — Was vermag eine Finanzreform? Der deutsche Volkswirt. 4. J., Heft 3 vom 18. 10. 1929, S. 75 ff.

84. — Oekonomie und Soziologie der Einkommensteuer. Der deutsche Volkswirt. 4. J., Heft 12/13 vom 20. 12. 1929.

85. Schwarz, O., Die Zukunft unserer kommunalen Finanzen unter besonderer Berücksichtigung der preußischen Verhältnisse. aus: Die Neuordnung der deutschen Finanzwirtschaft. Bd. 156 der Schriften des Vereins für Sozialpoliitk. München/Leipzig 1918, Teil II, S. 359 ff.

86. Seligman, R. A., Die gesellschaftliche Theorie der Finanzwissenschaft. in: Die Wirtschaftstheorie der Gegenwart. Wien 1928, 4. Bd., S. 205 ff.

87. Silverberg, Rede auf der Tagung des Reichsverbandes der Deutschen Industrie im Dezember 1929. Deutsche Allgemeine Zeitung, 68. Jahrg., Nr. 577 vom 12. 12. 1929.

88. Spohr, Probleme und Möglichkeiten eines preußischen Finanzausgleichs. Rundschau für Kommunalbeamte. 36. J. 1930, Nr. 17 vom 26. 4. 1930.

89. Städte, Staat und Wirtschaft. Denkschrift des Deutschen Städtetages. Berlin 1926.

90. Statistik des Deutschen Reiches 1929. Berlin 1929.

91. Statistik des Deutschen Reiches 1930. Berlin 1930.

92. (Preußische) Statistische Korrespondenz. 56. J., Nr. 9.

93. Der Steuerabzug vom Arbeitslohn im Jahre 1926. Bd. 359 der Statistik des Deutschen Reiches. Berlin 1929.

94. Stolper, Gustav, Ein Finanzplan. Der Deutsche Volkswirt, 3. Jahrg. Nr. 38, S. 1287 ff.; Nr. 39, S. 1323 ff.; Nr. 40, S. 1363 ff.; Nr. 41, S. 1399 ff.; Nr. 43, S. 1463 ff.; Nr. 44, S. 1495 ff.; Nr. 45, S. 1527 ff.; Nr. 46, S. 1559 ff.; Nr. 48, S. 1623 ff.

95. Stolper, Gustav, Finanzausgleich. Der deutsche Volkswirt. 5. J., Nr. 21 vom 20. 2. 1931, S. 667.

96. Strutz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925. Berlin 1927.

97. — Das Kommunalabgabengesetz. Berlin 1893.

98. Stucken, Rudolf, Die Neuordnung des Finanzausgleichs. Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik. 127. Bd., 3. Folge; 72. Bd., 5. Heft, Nov. 1927, S. 721 ff.

99. — Progressions- und Proportionalsteuern im Kommunalhaushalt. Zeitschr. f. Kommunalwirtschaft. 27. J. 1927, S. 1145 ff.

100. Surén, Karl-M. Gromadecki, Preußischer Finanzausgleich. Kommentar zum Preußischen Ausführungsgesetz zum Reichsfinanzausgleichsgesetz. In der Fassung der Bekanntmachung vom 14. 5. 1927. Berlin 1927.

101. Suth, W., Für die Einkommensteuerzuschläge, in: Kommune und Wirtschaft. Sondergabe der Köln. Ztg., 1929, S. 36 ff.

102. Teschemacher, Hans, Die Einkommensteuer. Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Bd. Tübingen 1927, S. 65 ff.

103. Trumpler, Untersuchungen über die Möglichkeit einer Relation zwischen Einkommen- und Realsteuern mit Rücksicht auf das geplante Reichsrahmengesetz über die Realsteuern. Berlin 1927.

104. Valentinus, Entwurf eines produktiven Steuerprogramms. Grundzüge eines Finanzausgleichs — Vorschläge zur Steuerreform. Börsenzeitung Nr. 363 vom 5. 8. 1928.

105. Veit, Otto, Grundlagen der Steuermoral. Eine finanzsoziologische Studie. Zeitschr. f. d. ges. Staatswissenschaften. Bd. 83, 2. Heft 1927, S. 317 ff.

106. Verwaltungsaufbau, Steuerverteilung und Lastenverteilung im Deutschen Reich. Rechtsgrundlagen zum Finanzausgleich. Nr. 6 der Einzelschriften zur Statistik des Deutschen Reiches. Berlin 1929.

107. Weill, Das Problem des Zuschlags zur Einkommensteuer. Bank-Archiv, 28. J. 1929, S. 141 ff.

108. Wicksell, Finanztheoretische Untersuchungen nebst Darstellung und Kritik des Steuerwesens Schwedens. Jena 1896.

Lebenslauf.

Als Sohn des Lehrers Ludwig Hermelbracht wurde ich am 14. September 1900 in Ferndorf, Krs. Siegen, geboren. Ich bin evangelisch und preußischer Staatsangehöriger. Am 10. Februar 1923 erhielt ich das Reifezeugnis des Evang.-stift. Gymnasiums zu Gütersloh. Ich studierte 4 Semester Betriebs- und Staatswissenschaften an der Universität Frankfurt a. M. (S.S. 1925 bis W.S. 1926/27) und 10 Semester Rechts- und Staatswissenschaften an der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster i. W. (S.S. 1927 bis W.S. 1931/32). Die Diplomprüfung für Volkswirte legte ich am 10. Nov. 1928 in Münster ab. Die mündliche Doktorprüfung bestand ich ebendort am 22. Februar 1932.